

# De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak

Mr. E.A.M. Huiskers-Stoop<sup>1</sup>

Sinds 2005 zet de Belastingdienst in aanvulling op het traditionele belastingtoezicht in op horizontaal toezicht. Afspraken over horizontaal toezicht met zeer grote en middelgrote ondernemingen worden vastgelegd in een individueel convenant. Als gevolg van samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de Belastingdienst is juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht geen sinecure. De auteur komt in zeven stappen tot een onderbouwde conclusie en gaat nader in op de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak.

## 1. Inleiding

In het kader van mijn promotie aan de Erasmus School of Law Rotterdam doe ik onderzoek naar de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht bij middelgrote ondernemingen in Nederland.<sup>2</sup> Het onderzoek combineert fiscaaljuridische analyses met de resultaten van empirisch onderzoek naar de ervaringen van middelgrote ondernemingen met deze relatief nieuwe vorm van belastingtoezicht. Doel van het onderzoek is de beoordeling van de effectiviteit van horizontaal toezicht in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht. Centraal staat de vraag of horizontaal toezicht, in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht, leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscalecompliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst.

Deze beschouwing gaat nader in op het fiscaaljuridische deel van het onderzoek. Het fiscaaljuridische deel beschrijft de ontwikkeling van traditioneel naar horizontaal belastingtoezicht, de horizontalisering van de maatschappij en

het recht in het bijzonder<sup>3</sup>, de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijk systeem en uitvoeringsproces alsmede internationale ervaringen met vormen van horizontaal belastingtoezicht.<sup>4</sup> Meer in het bijzonder gaat deze beschouwing nader in op de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijk systeem en heel specifiek over de vraag: hoe kan het individueel convenant horizontaal toezicht juridisch worden gekwalificeerd en wat is daarvan de betekenis voor de toepassing in de rechtspraak?

Het eerste deel van de vraag, over de juridische kwalificatie van het individueel convenant, beantwoord ik aan de hand van zeven door mij op (fiscale) wet- en regelgeving, jurisprudentie, gepubliceerd beleid en vakliteratuur gebaseerde stappen. Alvorens daaraan toe te komen, ga ik eerst nader in op de fiscale samenwerking op basis van een convenant en de daaruit voortvloeiende samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de Belastingdienst. Het tweede deel van de vraag, over de betekenis van de juridische kwalificatie voor de toepassing in de rechtspraak, beantwoord ik eveneens aan de hand van (fiscale) wet- en regelgeving, jurisprudentie, gepubliceerd beleid en vakliteratuur en ik ga daarbij nader in op de beslechting van convenantgeschillen die in de belastingaanslag tot uitdrukking komen of kunnen ontstaan bij de totstandkoming, de nakoming en de beëindiging van het convenant. Ik sluit af met een conclusie.

## 2. Fiscale samenwerking op basis van een convenant

Horizontaal toezicht is een vorm van belastingtoezicht gebaseerd op wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige, waarbij de belastingplichtige in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens snel zekerheid krijgt over zijn belastingpositie en de Belastingdienst de belastingplichtige niet belast met veel tijd en aandacht vergende boekenonderzoeken en andere contro-

<sup>1</sup> Mr. E.A.M. Huiskers-Stoop werkt bij de Erasmus School of Law Rotterdam aan haar proefschrift over de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht bij middelgrote ondernemingen in Nederland.

<sup>2</sup> Het onderzoek wordt begeleid door prof.dr. P.A.M. Diekman RA en prof.dr. J.C.M. van Sonderen, beiden als hoogleraar verbonden aan de Erasmus School of Law Rotterdam.

<sup>3</sup> Onder meer in het licht van theorieën over een interactieve benadering van wetgeving door W. van der Burg, 'The irony of a symbolic crusade: The debate on opening up civil marriage to same-sex couples', in: N. Zeegers, W. Witteveen en B. van Klink (red.), *Social and Symbolic Effects of Legislation Under the Rule of Law*, Edwin Mellen Press, Lewiston 2005, Chapter 12, p. 245-275, een interactieve benadering van regelnaleving door J.A. Sigler & J.E. Murphy, *Interactive Corporate Compliance*, Quorum Books, Westport, Connecticut 1988 en een responsieve benadering van toezicht door I. Ayres & J. Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*, Oxford University Press, New York 1992.

<sup>4</sup> Onder meer in het licht van de OESO-onderzoeken naar *Enhanced Relationships* (2008) en *Co-operative Compliance* (2013), Europese ontwikkelingen naar één fiscaal toezichtmodel en ervaringen met codificatie van *compliance*-gestuurde toezichtmodellen.

lemaatregelen achteraf.<sup>5</sup> Het traditionele belastingtoezicht kenmerkt zich door een sterke hiërarchische verhouding tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen, waarbij de primaire taak van de Belastingdienst erop is gericht om met behulp van fiscale bevoegdheden een juiste belastingheffing tot stand te brengen.<sup>6</sup> Onder invloed van maatschappelijke ontwikkelingen op het terrein van de individualisering, internationalisering en horizontalisering van de Nederlandse samenleving, heeft de traditioneel hiërarchische verhouding tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen aan het eind van de twintigste eeuw plaatsgemaakt voor een op samenwerking gerichte, meer gelijkwaardige verhouding.

Horizontaal toezicht volgt uit de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst om nadere regels te stellen voor de inrichting van het fiscale uitvoeringsproces.<sup>7</sup> Horizontaal toezicht is vastgelegd in overheidsbeleid en kent op zichzelf beschouwd geen (fiscaal) wettelijke basis.<sup>8</sup> De Belastingdienst heeft het beleid gepubliceerd en voor belastingplichtigen met een individueel convenant is de *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen 2013* ('*Leidraad*') het belangrijkste.<sup>9</sup> De *Leidraad* legt uit hoe het proces van belastingheffing is ingericht en wat belastingplichtigen in het kader van horizontaal toezicht van de Belastingdienst kunnen verwachten. Door publicatie is de *Leidraad* 'recht' geworden in de zin van art. 79 Wet RO (Wet op de rechterlijke organisatie).<sup>10</sup> Dit betekent dat de Belastingdienst 'in rechte' aan het beleid kan worden gehouden. Niet alleen

bij de belastingrechter, maar bij iedere rechter waar een belastingplichtige zich op een juiste toepassing van het beleid kan beroepen. Omgekeerd kan de Belastingdienst de belastingplichtige niet aan het beleid houden. Daarvoor ontbreekt een bindend karakter.<sup>11</sup> Vrijwillige instemming kan daar verandering in brengen. De Belastingdienst legt op grote schaal horizontaaltoezichtafspraken vast in individuele convenanten.<sup>12</sup> Gebondenheid daaraan hangt samen met de juridische kwalificatie ervan.

Gelet op de tekst van het convenant kunnen de afspraken naar mijn mening in vier categorieën worden onderverdeeld:

1. afspraken gericht op de realisering van toezicht op maat;
2. afspraken gericht op de actualisering van de fiscale invordering;
3. afspraken gericht op de actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige, én
4. afspraken gericht op de actualisering van het proces van belastingheffing.

De vier categorieën convenantafspraken worden in onderstaande tabel nader uiteengezet.

5 E.A.M. Huiskers-Stoop en P.A.M. Diekman RA, 'Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht', in: *Jaarboek Compliance 2012*, p. 231.

6 E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal Toezicht en de eerste uitkomsten van een enquête onder middelgrote ondernemingen', *MBB* 2012 nr. 3, p. 123.

7 Art. 62 AWR.

8 Overheidsbeleid kan worden omschreven als de overeenkomstig art. 1:3, lid 4, Awb door de Belastingdienst in nader vastgestelde regels gegeven uitleg van het recht, die voor alle belastingplichtigen in vergelijkbare omstandigheden geldt. Besluit Fiscaal Bestuursrecht ('BFB 2013'), 18 december 2013, nr. BLKB2013/995M, *Stcrt.* 2013, 35879, *NTFR* 2014/416, par. 2.1.

9 Naar aanleiding van de bevindingen van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012) heeft de Belastingdienst de eerste Leidraad uit 2010, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*, in 2013 volledig herzien. Het doel van horizontalisering van het toezicht en de visie daarop van de Belastingdienst zijn echter gelijk gebleven. Belastingdienst (2013), *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen*, p. 3, [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl).

10 HR 28 maart 1990, nr. 25.668, *BNB* 1990/194: 'Een en ander geeft grond om (...) onder "recht" in meergemelde zin mede te begrijpen door een bestuursorgaan binnen zijn bestuursbevoegdheid vastgestelde en behoorlijk bekendgemaakte regels omtrent de uitoefening van zijn beleid, die weliswaar niet kunnen gelden als algemeen verbindende voorschriften omdat zij niet krachtens enige wetgevende bevoegdheid zijn gegeven, maar die het bestuursorgaan wel op grond van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur binden, en die zich naar hun inhoud en strekking ertoe lenen jegens de bij de desbetreffende regeling betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast. (...) Gezien zijn inhoud en strekking beantwoordt het bepaalde in de Leidraad aan de hiervoor (...) vervatte omschrijving en is derhalve aan te merken als "recht" in de zin van voormeld artikel 99 [EHS: thans 79], lid 1, onder 2e'.

11 Art. 104 GW: 'Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet.' De terminologie 'uit kracht van een wet' betekent dat belastingheffing bij formele wet geregeld moet zijn (IB, VPB, etc.), maar dat de uitvoering gedelegeerd kan worden naar bijvoorbeeld een minister of staatssecretaris. Voor zover uitvoeringsbesluiten bij algemeen verbindend voorschrift zijn vastgesteld (zoals bij AMvB of ministeriële regeling) zijn belastingplichtigen daaraan gehouden. De *Leidraad* is dat niet.

12 Bij brief van 9 juni 2006, nr. DGB2006/3312, *NTFR* 2006/879, *V-N* 2006/34.2 heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën een geanonimiseerde versie van het individueel convenant horizontaal toezicht bekendgemaakt, die als basis diende voor de latere standaardtekst. Zie [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl) (zoek op: standaardtekst individueel convenant).

Tabel A: Overzicht categorieën convenantafspraken

Categorieën convenantafspraken	Verplichtingen voor de belastingplichtige	Verplichtingen voor de Belastingdienst
1. Realisering van toezicht op maat	Zorgdragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften.	Afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle.
2. Actualisering van de fiscale invordering	Zorgdragen voor het tijdig betalen van belastingsschulden.	Zorgdragen voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven.
3. Actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige	Zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voorleggen van ingeomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Zo snel mogelijk na ontvangst van een ingeomen of in te nemen standpunt, en zo veel mogelijk in overleg met de belastingplichtige, geven van een visie op de rechtsgevolgen, waarbij rekening gehouden wordt met relevante termijnen.</li> <li>– (Periodiek) bespreken van (fiscaal) relevante standpunten, waarbij vanuit de optiek van de Belastingdienst mogelijk verschil van inzicht kan ontstaan.</li> </ul>
4. Actualisering van het proces van belastingheffing	Het bevorderen van werken in de actualiteit: <ul style="list-style-type: none"> <li>– door aangiften over een verstreken tijdvak zo spoedig mogelijk na het verstrijken van dat tijdvak in te dienen;</li> <li>– door de Belastingdienst gevraagde informatie zo snel mogelijk, volledig en eenduidig te verstrekken.</li> </ul>	Het bevorderen van werken in de actualiteit: <ul style="list-style-type: none"> <li>– door aanslagen zo spoedig mogelijk na de indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met de belastingplichtige vast te stellen;</li> <li>– door toe te lichten en uit te leggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd, waarbij de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld.</li> </ul>

Zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige maken naar mijn mening afspraken die op onderdelen verder gaan dan de rechten en verplichtingen op basis van het traditionele belastingtoezicht. De verschillen op dit punt bespreek ik hierna.

#### Afspraken gericht op de realisering van toezicht op maat

Een belastingplichtige onder horizontaal toezicht dient zorg te dragen voor een *systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle*. Op grond van het traditionele belastingtoezicht is een belastingplichtige gehouden administratie te voeren en boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren dat daaruit te allen tijde de rechten en verplichtingen voor de belastingheffing duidelijk blijken.<sup>13</sup> De Belastingdienst mag die administratie inzien en de belastingplichtige is gehouden medewerking te verlenen. De meewerkplicht omvat niet alleen het ter beschikking stellen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers,<sup>14</sup> maar ook het verschaffen van inzicht in het proces van totstandkoming van de administratie.<sup>15</sup> Het geheel van maatregelen gericht op de totstandkoming van de administratie, inclusief de maatregelen gericht op fiscale beheersing van de onderneming, maken onderdeel uit van die administratie.<sup>16</sup> Dat is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder het traditionele toezicht. Wel anders is de *lat* voor fiscale beheersing, die ligt onder horizontaal toezicht *hoger* dan onder het traditionele toezicht. Aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen worden verondersteld meer eigen verantwoordelijkheid te dragen dan aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen belastingplichtigen. Die eigen verantwoordelijkheid komt tot uitdrukking in het treffen van *extra fiscale beheersingsmaatregelen*. Wat 'extra' is hangt af van de aard, de omvang en de complexiteit van de onderneming. Waar een onderneming onder het traditionele belastingtoezicht mogelijk zelf de administratie voert en zelf de aangifte indient, kunnen onder horizontaal toezicht aanvullende werkzaamheden van externe deskundigen nodig zijn of dienen aanvullende interne controlemaatregelen getroffen te worden. Deze extra maatregelen maken onderdeel uit

13 Art. 52 AWR. Zie ook Kamerstukken II, 1988-1989, 21 287, nr. 3, par. 4.4, p. 12: 'Het begrip administratie heeft een tweeledig karakter: enerzijds gaat het om het geheel van procedures en technieken gericht op het verkrijgen, vastleggen, verwerken en verstrekken van informatie en anderzijds om het product van dat administratieproces: de informatie over afzonderlijke transacties, bewerkingen, verwerkingen en dergelijke, zoals uiteindelijk samengebracht in bijvoorbeeld de balans, het grootboek en de verlies- en winstrekening.'

14 Van derden ontvangen fiscale adviezen hoeven niet te worden overlegd. HR 23 september 2005, nr. 38.810, ECLI:NL:HR:2005:AU3140, *NTFR* 2005/1233 (Fair play-arrest): '(...) dat het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen beginsel van *fair play* zich ertegen verzet dat een inspecteur van zijn bevoegdheid ex artikel 47 AWR gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden voorzover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren.'

15 Kamerstukken II, 1988-1989, 21 287, nr. 3, par. 4.4, p. 12: 'Het product van het administratieproces valt niet te begrijpen zonder het proces, zodat deze geacht moeten worden onlosmakelijk met elkaar verbonden te zijn.'

16 Zie M.E. Oenema en E.M.E. van der Enden, 'Het horizontale 'dreh- und angelpunkt'', *WFR* 2013/1294, par. 3.5. Zie ook Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 43.

van het proces van totstandkoming van de administratie en dus ook van de administratie zelf.<sup>17</sup>

Ook de corresponderende convenantverplichting om het toezicht af te stemmen op de mate waarin de belastingplichtige fiscale risico's beheerst, gaat verder dan het traditionele belastingtoezicht. Onder het traditionele belastingtoezicht maakt de Belastingdienst een risico-inschatting en stemt daar het toezicht op af. Onder horizontaal toezicht is de Belastingdienst gehouden *de vorm en intensiteit van het toezicht af te stemmen op de kwaliteit* van interne beheersing, interne controle en externe controle, waardoor ook de Belastingdienst gehouden is extra maatregelen te treffen om met ondernemingspecifieke omstandigheden rekening te houden. Die *extra maatregelen* komen onder meer tot uitdrukking in het houden van vooroverleg.

#### *Afspraken gericht op de actualisering van de fiscale invordering*

De convenantafspraken gericht op de actualisering van de fiscale invordering gaan naar mijn mening niet verder dan de wettelijke verplichtingen van het traditionele belastingtoezicht. De verplichting om verschuldigde belasting tijdig te betalen en belastingteruggaven tijdig uit te betalen, volgt zowel voor de belastingplichtige als voor de Belastingdienst uit art. 9 IW 1990 (Invorderingswet 1990) en is niet anders dan onder het traditionele belastingtoezicht.<sup>18</sup>

#### *Afspraken gericht op de actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige*

De convenantafspraken gericht op de actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige gaan naar mijn mening wel verder dan de verplichtingen op basis van het traditionele belastingtoezicht. Op grond van het traditionele belastingtoezicht kan een belastingplichtige de Belastingdienst verzoeken een standpunt in te nemen over de wijze waarop het recht in een specifiek geval moet worden uitgelegd.<sup>19</sup> Waar een belastingplichtige onder het traditionele belastingtoezicht naar eigen afweging een standpunt kan voorleggen, is de belastingplichtige onder horizontaal toezicht daartoe gehouden. Het convenant verplicht belastingplichtigen (*fiscaal*) *relevante standpunten voor te leggen* en bovendien nog *zo snel mogelijk* ook. De Belastingdienst is zowel onder het traditionele belastingtoezicht als onder horizontaal toezicht in beginsel gehouden om inhoudelijk op een voorgelegd standpunt te reageren.<sup>20</sup> Onder het tradi-

tionele belastingtoezicht maakt de Belastingdienst evenwel een voorbehoud voor situaties van fiscale grensverkenning of strijd met verschuldigde goede trouw aan internationale betrekkingen.<sup>21</sup> In die situaties neemt de Belastingdienst geen inhoudelijk standpunt in.<sup>22</sup> Onder horizontaal toezicht maakt de Belastingdienst dit voorbehoud niet, maar verwacht op grond van het convenant wel dat belastingplichtigen volledig transparant zijn en alle fiscaal relevante punten vooraf bij de inspecteur op tafel leggen.<sup>23</sup> Het convenant verplicht de Belastingdienst voorts *zo snel en zo veel mogelijk in overleg* op een voorgelegd standpunt te reageren, waarbij tevens *rekening gehouden wordt met relevante termijnen*. Verder verplicht het convenant ook de Belastingdienst om *fiscaal relevante standpunten (periodiek) te bespreken*. Deze verplichting heeft de Belastingdienst op grond van het traditionele belastingtoezicht niet. Onder het traditionele belastingtoezicht heeft de Belastingdienst wel een onderzoeksplicht, maar alleen de belastingplichtige een informatieplicht. De onderzoeksplicht is niet wettelijk geregeld, maar valt af te leiden uit de leer van het ambtelijk verzuim bij navordering.<sup>24</sup> De informatieplicht volgt uit art. 47 e.v. AWR. Noch de AWR, noch de Awb, noch enige andere wettelijke regeling verplicht de Belastingdienst vooralsnog om (fiscaal) relevante standpunten, waarover mogelijk verschil van inzicht met een belastingplichtige kan ontstaan, (periodiek) te bespreken.

#### *Afspraken gericht op de actualisering van het proces van belastingheffing*

Ook de afspraken gericht op de actualisering van het proces van belastingheffing gaan naar mijn mening zowel voor de belastingplichtige als de Belastingdienst verder dan de verplichtingen op basis van het traditionele belastingtoezicht. Hoewel een belastingplichtige ook onder traditioneel belastingtoezicht gehouden is aangifte te doen<sup>25</sup> en informatie te verstrekken<sup>26</sup>, verlangt het convenant dat *zo spoedig*

---

het standpunt van de kennisgroep over. Deze interne procedure doet niet af aan de exclusieve verantwoordelijkheid van de inspecteur voor de tijdige beantwoording van, en het beslissen op, deze rechtsvraag.'

21 BFB 2013, par. 4: 'Als sprake is van fiscale grensverkenning of als er sprake is van strijd met de goede trouw [EHS: die jegens verdragspartners en/of in internationaal verband verschuldigd is], zet de inspecteur het vooroverleg niet voort en neemt hij ook geen inhoudelijk standpunt in.'

22 Bij voorgenomen (rechts)handelingen neemt de Belastingdienst een afwijzend standpunt in, BFB 2013, par. 4.3.

23 Brief van de minister van Financiën van 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996U (beantwoording van Kamervraag 8), p. 3.

24 Uitgangspunt is dat een ambtelijk verzuim niet door navordering kan worden hersteld. A contrario volgt hieruit een onderzoeksplicht voor de Belastingdienst. Zie HR 7 december 2007, nr. 43.489, ECLI:NL:HR:2007:BB3465, NTFR 2007/2248, V-N 2007/58.14, FED 2008/15, r.o. 3.4. In de praktijk bestaan enkele nuanceringen, zoals in het geval van een voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbare schrijf- en tikfout of daarmee gelijk te stellen vergissingen door de Belastingdienst (art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR).

25 Art. 8 AWR.

26 Art. 47 AWR.

17 Zie M.E. Oenema en D.G. Barmantlo, 'De administratieverplichting onder het handhavingsconvenant: een rekbaar begrip?', *TFBC* 2011, nr. 1, p. 13.

18 Art. 2, lid 2, onderdeel e, IW 1990: Het invorderen van rijksbelastingen omvat tevens het uitbetalen van een terug te geven bedrag.

19 Art. 1:3, lid 3, Awb.

20 Voor het traditionele belastingtoezicht volgt dat uit BFB 2013, par. 2.3: 'Als de inspecteur wordt geconfronteerd met een rechtsvraag dan legt hij deze (...) voor aan een zogenoemde kennisgroep op het gebied van de rechtstoepassing. De inspecteur neemt

*mogelijk*. Ook het opleggen van de belastingaanslag is gelijk aan het traditionele belastingtoezicht<sup>27</sup>, maar niet de verplichting om dat *zo spoedig mogelijk* en *zo veel mogelijk in overleg* met de belastingplichtige te doen. Het toelichten en uitleggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd, gaat mijns inziens niet verder dan het traditionele belastingtoezicht. Ook onder het traditionele belastingtoezicht moet de Belastingdienst onderbouwen dat verzochte informatie van belang kan zijn voor de belastingheffing van degene van wie de informatie wordt gevraagd en moet het verzoek redelijkerwijs onmiskenbaar duidelijk zijn.<sup>28</sup> Het *in overleg* met de belastingplichtige vaststellen van de termijn om te antwoorden op een informatieverzoek, gaat wel verder dan de verplichtingen op grond van het traditionele belastingtoezicht. Op grond van het traditionele belastingtoezicht bepaalt de inspecteur de termijn.<sup>29</sup>

De hierboven cursief aangegeven (onderdelen van de) convenantafspraken gaan mijns inziens verder dan de rechten en verplichtingen op grond van het traditionele belastingtoezicht. Deze aanvullende verplichtingen zijn in onderstaande tabel nader uiteengezet.

Tabel B: Aanvullende convenantverplichtingen (*cursief weergegeven*)

Categorieën convenantafspraken	Aanvullende verplichtingen voor de belastingplichtige	Aanvullende verplichtingen voor de Belastingdienst
1. Realisering van toezicht op maat	Zorgdragen voor een <i>[aanvullend, EHS] systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle</i> met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften.	Afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle.
2. Actualisering van de fiscale invordering	Zorgdragen voor het tijdig betalen van belastingsschulden.	Zorgdragen voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven.
3. Actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige	<i>Zo snel mogelijk</i> aan de Belastingdienst <i>[verplicht, EHS]</i> voorleggen van ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten.	<i>Zo snel mogelijk</i> na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt, en <i>zo veel mogelijk in overleg met de belastingplichtige</i> , geven van een visie op de rechtsgevolgen, waarbij <i>rekening gehouden wordt met relevante termijnen</i> . <i>(Periodiek) bespreken van fiscaal relevante standpunten</i> , waarbij vanuit de optiek van de Belastingdienst mogelijk verschil van inzicht kan ontstaan.
4. Actualisering van het proces van belastingheffing	Het bevorderen van werken in de actualiteit: – door aangiften over een verstreken tijdvak <i>zo spoedig mogelijk</i> na het verstrijken van dat tijdvak in te dienen – door de Belastingdienst gevraagde informatie <i>zo snel mogelijk</i> , volledig en eenduidig te verstrekken	Het bevorderen van werken in de actualiteit: – door aanslagen <i>zo spoedig mogelijk</i> na de indiening van de aangifte en <i>zo veel mogelijk</i> in overleg met de belastingplichtige vast te stellen – door toe te lichten en uit te leggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd, waarbij <i>de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld</i>

De aanvullende verplichtingen zijn vooral gericht op de kwaliteit van fiscale beheersing alsmede het daarop af te stemmen toezicht, het verplicht voorleggen en periodiek bespreken van standpuntbepalingen alsmede het geven van een visie daarop, het verplicht overleggen en afstemmen van relevante termijnen alsmede de snelheid waarmee uit het traditionele belastingtoezicht voortvloeiende verplichtingen dienen te worden uitgevoerd (zo snel en zo spoedig mogelijk). De aanvullende verplichtingen kennen geen publiekrechtelijke wettelijke grondslag.

27 Art. 11 AWR.

28 Hof Leeuwarden 27 oktober 1978, nr. 242/76, *BNB* 1979/255: '(...) dat het zonder mogelijkheid van misverstanden aan de belastingplichtige redelijkerwijs onmiskenbaar duidelijk moet zijn, dat van hem bepaalde inlichtingen of gegevens worden verlangd.' Zie ook HR 8 januari 1986, nr. 23.034, *BNB* 1986/128 in de opgenomen – in cassatie niet bestreden – overwegingen van het hof: 'Dat een redelijke belastingheffing medebrengt dat de inspecteur, (...), zich ervan vergewist of terzake van de gestelde vragen en de nalatigheid in de beantwoording geen misverstand bestaat.'

29 Art. 49 AWR.

### 3. Samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen

Het ontbreken van een publiekrechtelijke wettelijke grondslag voor de aanvullende verplichtingen veronderstelt een samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de Belastingdienst. De samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen heeft zich de afgelopen eeuw via opeenvolgende rechtsleren ontwikkeld. Na de gemene rechtsleer van Hamaker<sup>30</sup> eind negentiende eeuw en Scholten<sup>31</sup> begin jaren dertig, volgde Van der Hoeven<sup>32</sup> begin jaren zeventig met de gemengde rechtsleer, ontwikkelde zich begin jaren negentig de tweewegenleer en kan de huidige visie op samenloop worden aangemerkt als de gemeenschappelijke rechtsleer<sup>33</sup>.

#### *De gemene rechtsleer*

Volgens de gemene rechtsleer vormt het privaatrecht het (al)gemene recht, dat altijd geldt, voor zover het publiekrecht geen inbreuk maakt.<sup>34</sup> Hamaker beschouwde het van hogere orde dan het publiekrecht.<sup>35</sup> Het privaatrecht bestaat uit gedragsregels voor het handelen tussen mensen onderling.<sup>36</sup> Het publiekrecht is niet meer dan de wettelijke vastlegging van overheidsbevelen.<sup>37</sup> Scholten maakte net als Hamaker onderscheid tussen gedragsregels en overheidsbevelen,<sup>38</sup> maar constateert slechts een ver-

schil voor zover de overheidsbevelen betrekking hebben op de organisatie van de gemeenschap.<sup>39</sup> Regels voor de organisatie van de gemeenschap zijn geen gedragsregels voor het handelen tussen mensen onderling, maar hebben betrekking op de rechtsvorming en rechtshandhaving van die regels. Scholten noemt die overheidsbevelen regels van staatsrecht; regels over de totstandkoming van wetten, de samenstelling van de rechterlijke macht en hoe de verhouding tussen Koning en parlement geregeld is. Met uitzondering van de regels van staatsrecht, hebben ook de overige regels van publiekrecht (thans bestuursrecht) volgens Scholten betrekking op het gedrag van mensen; het zijn regels die het (al)gemene recht ter wille van de staatstaak aanvullen of daarvan afwijken.

Deze regels zijn volgens Scholten niet van wezenlijk andere aard dan privaatrechtelijke regels, maar vormen bijzondere regels ten opzichte van de algemeen privaatrechtelijke. Dat betekent dat als bestuursrechtelijke bijzondere regels ontbreken, het algemene privaatrecht als vangnet kan dienen.<sup>40</sup>

#### *De gemengde rechtsleer*

Volgens de gemengde rechtsleer kunnen op één rechtsverhouding zowel publiek- als privaatrechtelijke regels van toepassing zijn.<sup>41</sup> De gemengde rechtsleer bouwt voort op de algemene, waarbij regels van bestuursrecht verondersteld worden niet wezenlijk te verschillen van regels van privaatrecht en dat het juist daardoor goed mogelijk is dat op één rechtsverhouding regels van gemengde aard van toepassing kunnen zijn. Van der Hoeven betoogde in 1970 dat afhankelijk van de specifieke rechtsverhouding beoordeeld moet worden in hoeverre publiek- dan wel privaatrechtelijke regels van toepassing zijn.<sup>42</sup> Van der Hoeven meende dat privaatrechtelijk handelen ter vervulling van de overheidstaak onderworpenheid aan publiekrechtelijke normen met zich meebrengt. Van der Hoeven meende overigens ook dat private instellingen die een publieke taak vervullen (zoals geprivatiseerde overheidsbedrijven) gebonden zijn aan regels van publiekrecht. Hoewel de Hoge Raad al in 1924 een privaatrechtelijke rechtsver-

de algemene gedragsregelen aan, het gemene recht is daarvoor de juiste term. In het publiekrecht worden – als we de staatsorganisatie zelve inderdaad van eigen aard terzijde stellen – evenzeer gedragsregelen gegeven, bevelen der overheid, rechtsregels, als die van het gemene recht, die dat recht ter wille van de staatstaak aanvullen en er van afwijken.’

39 Scholten 1931, digitale vindplaats: Asser/Scholten, 1974: ‘Principiële scheiding is mogelijk tussen staatsrecht en privaatrecht. Het overige zogenaamd publiekrecht staat als bijzonder recht tegenover het gemene. Grens en inhoud daarvan wordt door de positieve rechtsorde gegeven; het is niet van ander aard dan het gemene recht; waar het ruimte laat, gelden de gemene regels.’

40 Van Ommeren 2012, p. 562, par. 2.1.

41 Van Ommeren 2012, p. 562, par. 2.2.

42 Van der Hoeven 1970, p. 218: ‘(...) dat de omstandigheid dat een handeling deel uitmaakt van de publieke taakvervulling gevolgen heeft voor de inhoud van het recht waardoor die handeling wordt geregeerd – onverschillig of dat privaatrecht of publiekrecht in de klassieke zin des woords is.’

30 H.J. Hamaker, ‘De tegenstelling van publiek- en privaatrecht, Overgedrukt uit de Verslagen en Mededeelingen der Koninklijke Akademie van Wetenschappen, Amsterdam, Johannes Müller, 1894.

31 P. Scholten, ‘Algemeen Deel’, Zwolle, Tjeenk Willink, 1931, digitale vindplaats: Asser/Scholten, Algemeen deel, Verhandeling, bijgewerkt tot 1 april 1974.

32 J. van der Hoeven, ‘De magische lijn. Verkenningen op de grens van publiek- en privaatrecht’, in: H.C.F. Schoordijk e.a. (red.), Honderd Jaar rechtsleven, De Nederlandse Juristenvereniging 1870-1970, Zwolle, Tjeenk Willink, 1970.

33 F. van Ommeren, ‘Een andere visie op de verhouding tussen publiek- en privaatrecht. Van de “gemene rechtsleer” naar de “gemeenschappelijke rechtsleer”’, *Ars Aequi* juli 2012, p. 562 (AA20120562), par. 3.2.

34 Zie ook Damen e.a., *Bestuursrecht*, Boom Juridische Uitgevers, Den Haag 2013, vierde druk, p. 590.

35 Hamaker 1894, p. 27: ‘Wat we noemen het privaatrecht, maar eigenlijk eenvoudig recht moesten heeten, is in werkelijkheid niets anders dan de inhoud van het rechtsbewustzijn. Het is het geheel van al die in stilte wordende, door niemand bedachte, gedragsregelen, van wier bestaan de menschheid te allen tijde het gevoel en het besef gehad heeft, al heeft zij ze vroeger en later op verschillende wijzen verklaard en gewaardeerd. Het is dat recht, waarvan we erkennen moeten, dat het boven de macht van de overheid, zelfs van den schijnbaar in zaken des rechts almachtigen wetgever verheven is; dat recht, dat de wetgever beschrijven, welks werking hij door middel van de rechtspraak steunen, maar waaraan hij niets ontnemen of toevoegen kan.’

36 Hamaker 1894, p. 4.

37 Hamaker 1894, p. 27: ‘Wat we noemen publiekrecht, daarentegen, is het overheidsbevel in den vorm der wet. Het is datgene, waaraan we denken, wanneer we beweren, dat de wetgever het recht maakt, dat hij het, ten meesten nutte der maatschappij, inricht naar zijn goedvinden. Van het publiekrecht, maar ook alleen daarvan, kunnen we zeggen, dat het te vinden is in de wet en dat er buiten deze geen recht is.’

38 Scholten 1931, digitale vindplaats: Asser/Scholten, 1974: ‘Nog altijd schijnt mij, dat de kijk, die Hamaker op het vraagstuk had, het juiste inzicht geeft. Het privaatrecht wijst

houding met de overheid toetste aan geschreven regels van publiekrecht<sup>43</sup>, vormde de toetsing van een dergelijke verhouding aan ongeschreven regels in 1987 een doorbraak voor de gemengde rechtsleer.<sup>44</sup> De Hoge Raad oordeelde dat de overheid in al haar privaatrechtelijke handelen óók gebonden is aan geschreven én ongeschreven regels van publiekrecht. De Hoge Raad bevestigde toen nog niet de visie van Van der Hoeven dat ook private instellingen die een publieke taak vervullen onderworpen kunnen zijn aan regels van publiekrecht. Een uitspraak van de Hoge Raad uit 2013 (KLM/X), waarin geoordeeld werd dat een private aanbesteder onder omstandigheden gebonden is aan publiekrechtelijke beginselen van gelijkheid en transparantie, bracht daar verandering in.<sup>45</sup>

#### *De tweewegenleer*

Volgens de tweewegenleer mag de overheid, voor zover een publiekrechtelijke regeling niet voorziet in de vervulling van haar publieke taak, gebruikmaken van privaatrechtelijke bevoegdheden of middelen, tenzij de publiekrechtelijke regeling door het bewandelen van de privaatrechtelijke weg op onaanvaardbare wijze wordt doorkruist,<sup>46</sup> de overheid misbruik maakt van haar bevoegdheden<sup>47</sup> of handelt in strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur of andere regels van publiekrecht.<sup>48</sup> De tweewegenleer heeft betrekking op de bevoegdheid van de overheid om langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen te realiseren. Handelt de overheid op basis van een publiekrechtelijke wettelijke regeling die voorziet in de vervulling van de publieke taak, dan treedt zij publiekrechtelijk op. Voorziet de publiekrechtelijke regeling niet in een gesteld doel, dan staat het de overheid volgens de tweewegenleer vrij de privaatrechtelijke weg te kiezen.

#### *De gemeenschappelijke rechtsleer*

De gemeenschappelijke rechtsleer bouwt voort op de tweewegenleer, waarbij de overheid ruimte wordt gelaten om langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen te realiseren. Volgens de gemeenschappelijke rechtsleer zijn er echter ook rechtsbeginselen en rechtsfiguren die het onderscheid tussen publiek- en privaatrecht overstijgen en afhankelijk van de rechtsverhouding waarin ze worden toegepast een publiek- dan wel privaatrechtelijk karakter krijgen.<sup>49</sup> Pas binnen de rechtsverhouding krijgen ze – afhankelijk van de toepasselijke publiek- dan wel privaatrechtelijke regels – een nadere invulling. Verder dan de gemeenschappelijke rechtsleer gaat de visie van Tak, die zich in de leer kan vinden voor wat betreft het overstijgen door rechtsbeginselen en rechtsfiguren van het onderscheid tussen publiek- en privaatrecht en een van de rechtsverhouding afhangelende toepassing van publiek- dan wel privaatrechtelijke regels, maar grote bezwaren heeft tegen een overheid die aan het Burgerlijk Wetboek (BW) bevoegdheden ontleent om publieke belangen te behartigen.<sup>50</sup> Volgens Tak zou de ruimte om langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen te realiseren beperkt moeten zijn tot de invulling van reeds bestaande publiekrechtelijke bevoegdheden en geen nieuwe bevoegdheden moeten creëren. De Hoge Raad heeft die keuzevrijheid echter niet zo ver willen beperken.<sup>51</sup>

Juridische opvattingen over de samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de overheid zijn de voorbije eeuw geen rustig bezit gebleken. Naar de thans geldende opvattingen is de Belastingdienst bevoegd om langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen te realiseren en zijn er juridische rechtsfiguren, zoals het hierna nog te bespreken individueel convenant horizontaal toezicht, die afhankelijk van de rechtsverhouding waarin ze worden toegepast een publiek- dan wel privaatrechtelijk karakter krijgen.

43 HR 20 november 1924, *NJ* 1925, 89 (Ostermann), waarin de Hoge Raad oordeelde dat de overheid een onrechtmatige daad kon begaan door te handelen in strijd met een publiekrechtelijk wettelijk voorschrift.

44 HR 27 maart 1987, nr. 12.807, *NJ* 1987, 727 (Amsterdam/Ikon), waarin de Hoge Raad een gemeentelijke erfpachtovereenkomst rechtstreeks toetste aan algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

45 HR 3 mei 2013, nr. 12/00539, ECLI:NL:HR:2013:BZ2900 (KLM/X).

46 HR 26 januari 1990, nr. 13.724, *NJ* 1991, 393 (Windmill), waarin de Hoge Raad oordeelde dat in geval een publiekrechtelijke regeling ter behartiging van zekere belangen bepaalde bevoegdheden toekent, die belangen in beginsel ook behartigd mogen worden door gebruik te maken van privaatrechtelijke bevoegdheden, tenzij het gebruik daarvan de publiekrechtelijke regeling op onaanvaardbare wijze doorkruist. Zie voor een fiscale zaak HR 4 juni 2010, nr. 09/00212, ECLI:NL:HR:2010:BM0137, *NTFR* 2010/1410 onder verwijzing naar r.o. 3.3.4 van HR 18 september 2009, nr. 08/01490, ECLI:NL:HR:2009:BI5906, *NTFR* 2009/2048, waarin de naleving van art. 47 AWR onder vordering van een dwangsom bij de civiele rechter kon worden afgedwongen, omdat de betreffende informatie via de publiekrechtelijke weg niet kon worden verkregen.

47 Art. 3:13 BW.

48 Van Ommeren 2012, p. 562, par. 2.3.

49 Van Ommeren 2012, p. 562, par. 3.2. Zie ook HR 25 oktober 1991, nr. 14.630, *NJ* 1992, 299, waarin de Hoge Raad oordeelde dat privaatrechtelijke regels niet zonder meer van toepassing zijn op de verhouding tussen overheid en burger, maar dat zij uitdrukking geven aan een beginsel dat in beide gebieden van het recht toepassing vindt. Zie verder Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 16, par. 3.2, tweede alinea: 'Het oordeel van de Hoge Raad impliceert dat het BW in dit geval niet rechtstreeks van toepassing is, doch wel doorwerkt in bestuursrechtelijke rechtsbetrekkingen via de aan beide rechtsgebieden ten grondslag liggende algemene beginselen.'

50 A.Q.C. Tak, *De overheid in het burgerlijk recht*, VUGA Uitgeverij BV, Den Haag 1997, p. 105-119, par. 2.5 Invullende rechtsleer.

51 Damen 2013, p. 603 onder verwijzing naar HR 26 januari 1990, nr. 13.724, *NJ* 1991, 393 (Windmill).

#### 4. In zeven stappen naar een juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht

Om te beoordelen of het individueel convenant horizontaal toezicht een publiek- dan wel privaatrechtelijk karakter draagt, is juridische kwalificatie van belang. De fiscale vakliteratuur ontbeert een eenduidig oordeel. De meningen variëren van meerzijdige uitoefening van rechte(n)s niet-afdwingbare ‘herenakkoorden’, via eenzijdige uitoefening van publiekrechtelijke bevoegdheden tot (deels) afdwingbare privaatrechtelijke (wederkerige) overeenkomsten. Volgens Gribnau draagt het convenant een informeel karakter.<sup>52</sup> De afspraken behelzen geen harde juridische afspraken over concrete voorwaarden waaraan moet zijn voldaan. Het is een *soft law*-instrument en geen ‘hard’ juridisch instrument, zoals wetgeving of een overeenkomst.<sup>53</sup> Happé meent dat de afspraken de inspecteur binden en belastingplichtigen nakoming kunnen afdwingen.<sup>54</sup> Lautenbag meent dat het convenant niet meer omvat dan eenzijdige verklaringen over de uitvoering van bestaande wettelijke rechten en plichten en geen nieuwe verplichtingen met zich mee kan brengen.<sup>55</sup> Oenema en Van der Enden menen dat het convenant afdwingbare verplichtingen bevat, maar uitsluitend voor de belastingplichtige.<sup>56</sup> Knelpunten bij de juridische kwalificatie vormen kennelijk de publiek- dan wel privaatrechtelijke wettelijke grondslag, het al dan niet vervullen van de publieke taak, het één- of meerzijdige karakter van de afspraken en de concreetheid (bepaalbaarheid), afdwingbaarheid en wederkerigheid van de afspraken. Reden te meer om het convenant eens nader onder de loep te nemen.

Een convenant is geen zelfstandige juridische rechtsfiguur. Het convenant is niet als zodanig in de (fiscale) wet opgenomen. In ruime zin kan het convenant worden aangemerkt als een door de overheid gesloten overeenkomst.<sup>57</sup>

Op voorhand is niet duidelijk of die overeenkomst van publiek- dan wel privaatrechtelijke aard is. Gelet op de geldende rechtsleer ontleent het convenant zijn publiek- dan wel privaatrechtelijke karakter aan de rechtsverhouding waarin het wordt toegepast. Het convenant wordt toegepast in de rechtsverhouding tussen Belastingdienst en belastingplichtigen. Volgt die rechtsverhouding uit een publiekrechtelijke wettelijke basis, dan is er sprake van een publiekrechtelijk convenant, zo niet, dan is er sprake van een privaatrechtelijk convenant.<sup>58</sup>

Juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht is geen sinecure. Om tot een onderbouwde conclusie te komen, beantwoord ik in de hiernavolgende paragrafen de volgende zeven – aan (fiscale) wet- en regelgeving, jurisprudentie, gepubliceerd beleid en vakliteratuur ontleende – vragen:

1. Volgt het convenant uit een publiek- dan wel privaatrechtelijke wettelijke basis?
2. Handelt de Belastingdienst ‘gewoon’ privaatrechtelijk of vervult hij zijn publieke taak?
3. Welke type privaatrechtelijke overeenkomst is mogelijk van toepassing?
4. Zijn de convenantafspraken eenzijdig of meerzijdig?
5. Zijn de convenantafspraken bepaalbaar?
6. Zijn de convenantafspraken afdwingbaar?
7. Zijn de convenantafspraken wederkerig?

##### 4.1. Volgt het convenant uit een publiek- dan wel privaatrechtelijke wettelijke basis?

De eerste vraag die ik beantwoord is of het convenant volgt uit een publiek- dan wel privaatrechtelijke wettelijke basis. Om dat te beoordelen is het van belang zicht te hebben op de typen handelingen die een bestuursorgaan als de Belastingdienst kan verrichten. Handelingen van een bestuursorgaan kunnen worden onderverdeeld in niet en wel op rechtsgevolg gerichte handelingen.<sup>59</sup> Niet op rechtsgevolg gerichte handelingen kunnen bestaan uit mededelingen (zoals de vermelding van openingstijden), feitelijke handelingen (zoals de verhuizing van kantoor) en niet op rechtsgevolg gerichte bestuurshandelingen (zoals het toesturen van een brochure). Rechtsgevolg is het gevolg dat het recht aan een bepaalde handeling verbindt. Het recht bestaat uit wet- en regelgeving, jurisprudentie, gepubliceerd beleid en algemene rechtsbeginselen (die soms in wetgeving zijn opgenomen, maar vaak ook niet). Op rechtsgevolg gerichte handelingen kunnen worden onderverdeeld in publiek- en privaatrechtelijke rechtshandelingen.

52 J.L.M. Gribnau, ‘Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands’, *Legisprudence* 291 (2007), Vol. 1, p. 322: ‘The enforcement covenants have quite an informal character: they are not hard legal agreements containing specific conditions that must be met. Cooperation is based on trust, the reciprocal commitment is deliberately not exhaustively fleshed out in obligations and sanctions.’

53 J.L.M. Gribnau, ‘Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen’, *MBB* 2013 nr. 7/8, p. 97.

54 R.H. Happé, ‘Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing’, *TFO* 2009/5, par. 4 en voetnoot 27.

55 S. Lautenbag, ‘Convenanten in het horizontaal toezicht’, *O&F* 2011/19, p. 59: ‘Een convenant brengt geen juridische verplichtingen met zich mee die de belastingplichtige volgens de wet niet al had.’

56 E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, ‘De kracht van het convenant’, *WFR* 2013/545, par. 3.3.2.

57 Het convenant is opgesteld in een gebruikelijke contractvorm, waarbij partijen worden benoemd, uitgangspunten en afspraken worden vastgelegd, is voorzien in bepalingen over inwerkingtreding, duur en beëindiging van gemaakte afspraken en door beide partijen wordt ondertekend.

58 Voor publiekrechtelijke convenanten heeft het Ministerie van Algemene Zaken in 2003 aanwijzingen vastgesteld. Regeling van 21 januari 2003 van de Minister-President, Minister van Algemene Zaken, tot vaststelling van de Aanwijzingen voor convenanten, nr. 03M448108, *Stcrt.* 2003, 18. Inwerkingtreding 1 februari 2003.

59 Damen 2013, p. 186.



Tabel C: Overzicht typen handelingen van bestuursorganen

Handelingen van bestuursorganen
<b>Niet gericht op rechtsgevolg</b>
– Mededelingen (bijv. vermelding openingstijden)
– Zuiver feitelijke handelingen (bijv. verhuizing van kantoor)
– Bestuurshandelingen (bijv. toezenden brochure)
<b>Gericht op rechtsgevolg</b>
– Publiekrechtelijke rechtshandelingen (behartiging publiekrechtelijke belangen)
– Privaatrechtelijke rechtshandelingen (behartiging bijzondere belangen)

Mede gebaseerd op Damen e.a., *Bestuursrecht*, Boom Juridische Uitgevers, Den Haag 2013, vierde druk, p. 186.

De convenantafspraken zijn naar mijn mening gericht op rechtsgevolg. Ze beogen de verdeling van verantwoordelijkheden in het kader van horizontaal toezicht formeel vast te leggen.<sup>60</sup> Het beoogde rechtsgevolg moet worden gezocht in de wederzijdse wens te komen tot toezicht op maat, actuele fiscale invordering, actueel inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige en actuele belastingheffing. Voor de uitoefening van publiekrechtelijke rechtshandelingen is een bestuursorgaan gebonden aan regels van publiekrecht. Handelt een bestuursorgaan privaatrechtelijk, dan is hij – tevens – gebonden aan regels van privaatrecht. Tevens, want via art. 3:14 BW is het bestuursorgaan ook gebonden aan geschreven en ongeschreven regels van publiekrecht.<sup>61</sup>

Een bestuursorgaan kan op rechtsgevolg gerichte publiek- dan wel privaatrechtelijke overeenkomsten sluiten. Het is overigens niet het bestuursorgaan zelf dat formeel gezien de privaatrechtelijke overeenkomst sluit, maar de rechtspersoon waarvan het orgaan deel uitmaakt. Allen die zich in Nederland bevinden zijn vrij en bevoegd tot het genot van burgerlijke rechten.<sup>62</sup> Allen kunnen zijn natuurlijke en rechtspersonen.<sup>63</sup> De Belastingdienst is noch een natuurlijk persoon, noch een (zelfstandig) rechtspersoon. De Belastingdienst is een bestuursorgaan dat onder verantwoordelijkheid van de minister van Financiën onderdeel uitmaakt van de Staat als rechtspersoon.<sup>64</sup> Het is dus de Staat die formeel het privaatrechtelijke handelen van de Belastingdienst verricht.

Publiekrechtelijke overheidsovereenkomsten hebben een publiekrechtelijke wettelijke basis, zoals de subsidieovereenkomst (art. 4:36 Awb) of de publiekrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst, waarin uitleg gegeven wordt hoe in een voorkomend geval van publiekrechtelijke bevoegdheden gebruik zal worden gemaakt.<sup>65</sup> Noch de AWR, noch de Awb, noch enige andere wettelijke regeling kennen voorts nog een bepaling op grond waarvan de Belastingdienst rechtstreeks bevoegd is om een overeenkomst af te sluiten. Het individueel convenant horizontaal toezicht vloeit voort uit de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst en heeft op zichzelf beschouwd geen publiekrechtelijke wettelijke basis, zodat alleen de privaatrechtelijke overheidsovereenkomst voor nader onderzoek overblijft.

#### 4.2. Handelt de Belastingdienst ‘gewoon’ privaatrechtelijk of vervult hij zijn publieke taak?

De tweede vraag die ik beantwoord is of de Belastingdienst het convenant ‘gewoon’ privaatrechtelijk gebruikt of dat het dient ter vervulling van zijn publieke taak. Privaatrechtelijke overheidsovereenkomsten kunnen worden onderverdeeld in gewone privaatrechtelijke overeenkomsten en beleidsovereenkomsten. Bij gewone privaatrechtelijke overeenkomsten handelt de overheid als private contractpartij, zonder dat een publiekrechtelijk doel wordt gediend. Bijvoorbeeld bij koop- of huurovereenkomsten. Beleids- overeenkomsten dienen een publiekrechtelijk doel en kunnen worden gesloten als een publiekrechtelijk alternatief om het doel te realiseren ontbreekt of als dat alternatief niet voldoet.<sup>66</sup> De beleidsovereenkomst treedt dan in de plaats of dient ter aanvulling op het publiekrecht.

60 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 24.

61 Zie ook art. 3:1, lid 2, Awb en HR 27 maart 1987, nr. 12.807, *NJ* 1987, 727 (Amsterdam/Ikon).

62 Art. 1:1, lid 1, BW.

63 Boek 2 BW.

64 Art. 2:1, lid 1, BW jo. art. 2, lid 4, AWR jo. art. 1:1, lid 1, onderdeel a, Awb.

65 Zie HR 10 april 1987, *NJ* 1988, 148 (GCN/Nieuwegein), waarin de Hoge Raad de gemeenschappelijke regeling Gasbedrijf Centraal-Nederland karakteriseerde als een publiekrechtelijke overeenkomst, waarbij de opname in een publiekrechtelijke wet bepalend was voor de kwalificatie.

66 HR 26 januari 1990, nr. 13.724, *NJ* 1991, 393 (Windmill): ‘Wanneer de betrokken publiekrechtelijke regeling daarin niet voorziet (...)’.

Tabel D: Overzicht publiek- en privaatrechtelijke overheids-overeenkomsten

Overheidsovereenkomsten	Nadere specificaties
1. Publiekrechtelijke overheidsovereenkomsten	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Overheidsovereenkomsten met een publiekrechtelijke wettelijke basis (subsidieovereenkomst, art. 4:36 Awb).</li> <li>– Bevoegdhedenovereenkomsten met een publiekrechtelijke wettelijke basis over de wijze waarop een bestuursorgaan van zijn publiekrechtelijke bevoegdheden gebruik zal maken.</li> </ul>
2. Privaatrechtelijke overheidsovereenkomsten	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ‘Gewone’ privaatrechtelijke overeenkomsten, bijvoorbeeld koop of huur.</li> <li>– Beleidsovereenkomsten ter realisatie van een publiekrechtelijk doel als een publiekrechtelijk alternatief ontbreekt of niet voldoet.</li> </ul>

Van een gewone privaatrechtelijke overeenkomst is in het geval van horizontaal toezicht geen sprake; de Belastingdienst handelt niet als een private contractpartij door bijvoorbeeld een koop- of huurovereenkomst te sluiten. De Belastingdienst handelt ter vervulling van zijn publieke taak om een juiste belastingheffing tot stand te brengen. Voor horizontaal toezicht ontbreekt geen publiekrechtelijk alternatief; de Belastingdienst kan zich immers bedienen van het traditionele belastingtoezicht. Horizontaal toezicht treedt ook niet in de plaats van traditioneel belastingtoezicht, maar moet mede ingegeven door de brief van de staatssecretaris van 8 april 2005 worden gezien als aanvulling op het traditionele belastingtoezicht.<sup>67</sup> Het individueel convenant horizontaal toezicht kan worden aangemerkt als een privaatrechtelijke beleidsovereenkomst.

#### 4.3. Welk type privaatrechtelijke overeenkomst is mogelijk van toepassing?

De derde vraag die ik beantwoord is welk type privaatrechtelijke overeenkomst mogelijk van toepassing is. Aan de hiervoor besproken fiscale vakliteratuur ontleen ik de mogelijkheden van een bevoegdhedenovereenkomst, een al dan niet wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst of een *gentlemen's agreement*. Aanvullende analyse van het BW brengen mij tot de volgende vier typen privaatrechtelijke overeenkomsten die mogelijk van toepassing zijn:

1. een privaatrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst (zonder publiekrechtelijke wettelijke grondslag);
2. een algemeen privaatrechtelijke overeenkomst (art. 6:213 BW);
3. een *gentlemen's agreement*; of

4. een wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst (art. 6:261 BW).

##### *Een privaatrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst*

Een bevoegdhedenovereenkomst is een eenzijdige bindende rechtshandeling, waarin een bestuursorgaan uitleg geeft over de wijze waarop in een voorkomend geval van publiekrechtelijke bevoegdheden gebruik zal worden gemaakt.<sup>68</sup> Als een bevoegdhedenovereenkomst voortvloeit uit een publiekrechtelijke wettelijke basis, is er sprake van een publiekrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst.<sup>69</sup> Vloeit de bevoegdhedenovereenkomst niet voort uit een publiekrechtelijke wettelijke basis, dan is er sprake van een privaatrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst.<sup>70</sup> Het convenant horizontaal toezicht kent op zichzelf geen publiekrechtelijke wettelijke basis. Voor zover het convenant horizontaal toezicht kan worden aangemerkt als een bevoegdhedenovereenkomst, is er sprake van een privaatrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst.

##### *Een algemeen privaatrechtelijke overeenkomst*

De algemeen privaatrechtelijke overeenkomst is een meerzijdige rechtshandeling, waarbij een of meer partijen jegens een of meer andere partijen een verbintenis aangaan.<sup>71</sup> Een verbintenis is een rechtsverhouding tussen twee partijen, waarbij de een gerechtigd is om een prestatie van de ander op te eisen. Een verbintenis is pas geldig als deze ook bepaalbaar is.<sup>72</sup> Zijn de convenantafspraken meerzijdig en bepaalbaar, dan is er sprake van een algemeen privaatrechtelijke overeenkomst.

##### *Een gentlemen's agreement*

Gelijk het individueel convenant horizontaal toezicht is een *gentlemen's agreement* geen zelfstandige juridische rechtsfiguur. Een *gentlemen's agreement* kan worden omschreven als de afspraak die 'om enigerlei reden niet in de gebruikelijke contractvorm wordt verrat en waarvan de strekking en inhoud vaak mondeling, soms in briefvorm globaal vastgelegd, slechts door partijen ten volle begrepen kunnen worden (...) zij dus volkomen berust op de goede trouw en het is tussen partijen stilzwijgend begrepen, dat in het bestaan, de uitleg en de uitvoering ervan de rechter niet door hen zal worden gemengd'.<sup>73</sup> Er is sprake van een meerzijdige rechtshandeling (*gentlemen* impliceert meervoud) gericht op de morele binding aan bepaalde verbintenissen.

<sup>67</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, nr. DGB2005/1109, Kamerstukken II, 2004-2005, 29 643, nr. 4, *NTFR* 2005/451, *V-N* 2005/21.3.

<sup>68</sup> P.J. Huisman, *De bevoegdhedenovereenkomst. De overeenkomst over het gebruik van een publiekrechtelijke bevoegdheid* (diss. Amsterdam VU), Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2012, p. 30-31.

<sup>69</sup> HR 10 april 1987, nr. 12.874, *NJ* 1988, 148 (GCN/Nieuwegein).

<sup>70</sup> Een eenzijdige privaatrechtelijke rechtshandeling (art. 3:33 BW).

<sup>71</sup> Art. 6:213 BW.

<sup>72</sup> Art. 6:227 BW. Zie ook Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-I\* 2012/23.

<sup>73</sup> B. Wessels, *Gentlemen's agreements*, Gouda Quint BV, Arnhem 1984, p. 16, onder verwijzing naar de Grote Winkler Prins, deel 8 (1976), p. 211.

sen<sup>74</sup>, waaraan partijen juridische afdwingbaarheid hebben willen onthouden.<sup>75</sup> Partijen komen (stilzwijgend) overeen het gegeven woord niet via de rechter te zullen afdwingen. Zijn de convenantafspraken meerzijdig, bepaalbaar, maar niet afdwingbaar, dan is er sprake van een *gentlemen's agreement*.

#### *Een wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst*

Een wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst is een meerzijdige rechtshandeling, waarbij een of meer partijen jegens een of meer andere verbintenissen aangaan, die bepaalbaar, afdwingbaar én wederkerig zijn.<sup>76</sup> Zijn de convenantafspraken meerzijdig, bepaalbaar, afdwingbaar en wederkerig dan is er sprake van een wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst.

#### 4.4. Zijn de convenantafspraken eenzijdig of meerzijdig?

De vierde vraag die ik beantwoord is of de convenantafspraken eenzijdige of meerzijdige rechtshandelingen zijn. Bij eenzijdige rechtshandelingen treedt het rechtsgevolg in door de wilsverklaring van één persoon.<sup>77</sup> Bijvoorbeeld door het opstellen van een testament of door de uitleg van een bestuursorgaan over de wijze waarop van publiekrechtelijke bevoegdheden gebruik zal worden gemaakt. Bij meerzijdige rechtshandelingen treedt het rechtsgevolg in door samenwerking tussen twee of meer personen.<sup>78</sup> Om met het convenant beoogde rechtsgevolgen (realisatie van toezicht op maat, actualisering van de fiscale invordering, actualisering van het inzicht in de fiscale positie en actualisering van de belastingheffing) te laten intreden, is samenwerking nodig tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Van een eenzijdige uitleg over de wijze waarop de Belastingdienst van publiekrechtelijke bevoegdheden gebruik zal maken, is geen sprake. Om de rechtsgevolgen te

laten intreden is zowel instemming door ondertekening als de medewerking van belastingplichtige nodig. De convenantafspraken kunnen worden aangemerkt als meerzijdige rechtshandelingen. De privaatrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst valt af.

#### 4.5. Zijn de convenantafspraken bepaalbaar?

De vijfde vraag die ik beantwoord is of de convenantafspraken bepaalbaar zijn.<sup>79</sup> Bepaalbaar betekent niet dat alle afspraken van tevoren in alle bijzonderheden bepaald moeten zijn, maar dat die bepaalbaarheid ook later kan worden verkregen.<sup>80</sup> Bijvoorbeeld als de afspraak voor een rechter voldoende aanknopingspunten biedt om vast te stellen wat de inhoud is. De bepaalbaarheid van de overeengekomen prestaties komt hierna één voor één aan bod. Daarbij gaat het niet alleen om een zuiver taalkundige uitleg van de convenantafpraak, maar ook om de zin die partijen gegeven de omstandigheden redelijkerwijs aan de afspraken mogen toekennen en hetgeen ze redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten (Haviltex).<sup>81</sup>

#### *De prestaties van de belastingplichtige*

##### *1. Zorgdragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften*

De eerste prestatie is gericht op het zorgdragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften. De wijze waarop de onderneming dat doet is volgens de *Leidraad* afhankelijk van organisatorische factoren (als de omvang en complexiteit van de onderneming) en gemaakte keuzes in reikwijdte en kwaliteit van de beheersing.<sup>82</sup> Het op orde brengen en houden van de beheersing vormt een essentieel onderdeel van de samenwerking op basis van het convenant. Door in samenspraak met de Belastingdienst de stappen naar het sluiten van een convenant te doorlopen<sup>83</sup>, waarbij de Belastingdienst actief

74 Zodat in beginsel sprake is van een algemeen privaatrechtelijke overeenkomst (art. 6:213 BW). Zie Wessels, 1984, p. 105: 'De in een gentlemen's agreement (uitdrukkelijk of stilzwijgend) besloten afspraak de afdwingbaarheid in rechte uit te sluiten c.q. de naleving niet in rechte af te dwingen komt naar mijn oordeel in de regel neer op een overeenkomst in juridische zin, die rechtens niet-afdwingbare verbintenissen met zich brengt. Het is een werkelijke overeenkomst die – zoals alle overeenkomsten – rechtstreeks wordt beheerst door de regelen van de goede trouw en waarvan de niet-afdwingbare verbintenissen mede door redelijkheid en billijkheid worden bepaald.'

75 Wessels 1984, p. 85: 'Partijen voelen zich (...) "moreel" gebonden aan het gegeven woord en deze gebondenheid is dezelfde als die welke de grondslag vormt voor ons overeenkomstenrecht. (...) Gebondenheid is bij het zgn. gentlemen's agreement aanwezig, het is de rechterlijke interventie die zou resulteren in rechtens af te dwingen naleving van de "afpraak" die partijen niet verlangen. Partijen plaatsen zich bij een gentlemen's agreement niet "buiten het recht", zij hebben slechts behoefte aan "minder recht", en geen behoefte (...) aan een volledige en sterke bescherming, die via in beginsel openbare rechtspraak dient te worden verkregen.'

76 Art. 6:261 BW.

77 Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-III\* 2010/98, onderdeel 2 Inleiding.

78 Idem.

79 Art. 6:227 BW.

80 HR 27 februari 1980, nr. 19.045, *NJ* 1980, 352: '(...) dat de daaruit voortvloeiende verbintenissen bepaalbaar moeten zijn.'

81 HR 13 maart 1981, nr. 11.647, *NJ* 1981, 635 (Haviltex): 'De vraag hoe in een schriftelijk contract de verhouding van partijen is geregeld en of dit contract een leemte laat die moet worden aangevuld, kan niet worden beantwoord op grond van alleen maar een zuiver taalkundige uitleg van de bepalingen van dat contract. Voor de beantwoording van die vraag komt het immers aan op de zin die pp. in de gegeven omstandigheden over en weer redelijkerwijs aan deze bepalingen mochten toekennen en op hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten. Daarbij kan mede van belang zijn tot welke maatschappelijke kringen pp. behoren en welke rechtskennis van zodanige pp. kan worden verwacht.'

82 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 28.

83 Belastingdienst 2010, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*, p. 11. Hoewel de stappen in de herziene *Leidraad 2013* niet meer expliciet genoemd worden, volgen deze impliciet nog steeds uit de hoofdstukken 3 tot en met 7.

stimuleert en ondersteunt in het proces om de interne en fiscale beheersing op orde te brengen en te houden<sup>84</sup>, kunnen wederzijdse verwachtingen over de inhoud van de afspraak hierover naar mijn mening voldoende concreet worden bepaald.<sup>85</sup>

## 2. Zorgdragen voor het tijdig betalen van belastingschulden

De tweede prestatie is gericht op het zorgdragen voor een tijdige betaling van belastingschulden. Deze verplichting is niet anders dan onder het traditionele toezicht.<sup>86</sup> De verplichting vloeit rechtstreeks voort uit de belastingwet, hetgeen de bepaalbaarheid ervan impliceert.<sup>87</sup> Na het verstrijken van de betalingstermijn kan de Belastingdienst een schriftelijke aanmaning sturen<sup>88</sup> om alsnog binnen twee weken te betalen en bij het uitblijven daarvan een dwangbevel laten betekenen.<sup>89</sup> De invorderingsmaatregelen van het traditionele belastingtoezicht staan de Belastingdienst ook onder horizontaal toezicht ter beschikking.

## 3. Zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voorleggen van ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten

De derde prestatie is gericht op het zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voorleggen van ingenomen of in te nemen fiscaal relevante<sup>90</sup> standpunten, door inzicht te verstrekken in alle relevante feiten en omstandigheden en haar visie op de rechtsgevolgen te geven. Volgens het convenant gaat het om standpunten waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van de feiten of een verschil in wetsinterpretatie. Deze uitleg biedt naar mijn mening voldoende aanknopingspunten om te bepalen welke standpunten moeten worden voorgelegd. De belastingplichtige verbindt zich echter ook de standpunten 'zo snel mogelijk' voor te leggen. Gelet op de *Leidraad* kunnen uiterlijk bij de indiening van de aangifte nog standpunten worden voorgelegd.<sup>91</sup> Zo snel mogelijk is voor of uiterlijk op het moment van indiening van de aangifte.

## 4. Het bevorderen van werken in de actualiteit, door aangiften over een verstreken tijdvak zo spoedig mogelijk na het verstrijken van dat tijdvak in te dienen en de door de Belastingdienst gevraagde informatie zo snel mogelijk, volledig en eenduidig te verstrekken

De vierde prestatie is erop gericht het werken in de actualiteit te bevorderen. De verplichting om aangifte te doen volgt net als onder het traditionele belastingtoezicht uit de belastingwet.<sup>92</sup> Volgens het traditionele belastingtoezicht bedraagt de aangiftetermijn tenminste een maand na ontvangst van de uitnodiging daartoe.<sup>93</sup> Wanneer een uitnodiging uitblijft, dient de belastingplichtige voor aanslagbelastingen de inspecteur binnen zes maanden na ontstaan van de belastingschuld<sup>94</sup> om een aangiftebiljet te vragen en voor aangiftebelastingen vóór het tijdstip waarop de belasting over een verstreken tijdvak moet zijn betaald.<sup>95</sup> Binnen deze termijnen dient de belastingplichtige onder traditioneel belastingtoezicht – voor zover geen biljet is ontvangen – een begin te maken met het doen van aangifte door deze aan te vragen. Zo spoedig mogelijk is voor of uiterlijk op het moment van verstrijken van de termijn van zes maanden voor aanslagbelastingen of voor of uiterlijk op het moment van verstrijken van de betalingstermijn voor aangiftebelastingen. Naarmate de belastingplichtige later aangifte doet, is het verschil met het traditionele belastingtoezicht kleiner. Naar een redelijke uitleg van de convenantverplichting mag de Belastingdienst mijns inziens verwachten dat de belastingplichtige de indiening van de aangifte niet onnodig uitstelt.

De convenantverplichting om gevraagde informatie volledig en eenduidig te verstrekken volgt net als onder het traditionele belastingtoezicht uit de belastingwet.<sup>96</sup> Daarbij bepaalt de inspecteur de termijn waarbinnen de informatie verstrekt moet worden. Onder toepassing van het zorgvuldigheidsbeginsel dient dat een redelijke termijn te zijn, waarbij rekening gehouden wordt met de omvang van de gevraagde informatie. Volgens de belastingkamer van Hof Amsterdam kon de overschrijding van een termijn van vier weken voor het beantwoorden van veelomvattende en gedetailleerde vragen niet leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast, omdat belastingplichtige zich voldoende had ingespannen om de vragen te beantwoorden.<sup>97</sup> Op grond van het convenant verbindt de belastingplichtige zich om gevraagde informatie 'zo snel mogelijk' te verstrekken, waarbij de termijn voor beantwoording in overleg met de inspecteur wordt vastgesteld. Wanneer 'zo snel mogelijk' is, hangt van de omstandigheden af. Waar de termijn voor de enkele toezending van een bankafschrift 'per omgaande' kan zijn, valt niet uit te sluiten dat voor omvangrijke informatie een termijn van vier weken te kort is. Hoewel de ter-

84 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 28.

85 Zie ook Van der Enden en Oenema, *WFR* 2013/545, par. 2.1.

86 Art. 9 jo. art. 8 IW 1990.

87 Omdat de wet geen verbintenissen in het leven roept zonder tevens voor de nodige bepaling te zorgen. Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-I\* 2012/23.

88 Art. 11 jo. art. 9 IW 1990.

89 Art. 12 IW 1990.

90 De term 'relevant' heeft zowel een kwantitatieve als een kwalitatieve betekenis: zowel de aard als de financiële omvang en complexiteit van de kwestie. Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

91 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

92 Art. 8 AWR.

93 Art. 9 en 10 AWR.

94 Na afloop van het kalenderjaar of boekjaar.

95 Art. 2 en 3 Uitv.reg. AWR 1994. Voor de omzetbelasting een kalenderkwartaal en eventueel kalendermaand (art. 25 Uitv.reg. AWR 1994). Voor de loonbelasting een kalendermaand of een periode van vier aaneengesloten weken (art. 28 Uitv.reg. AWR 1994).

96 Art. 49, lid 1, AWR.

97 Hof Amsterdam 1 december 1999, nr. 98/04038, *NTFR* 2000/205, par. 5.2.

mijn voor het 'zo snel mogelijk' verstrekken van gevraagde informatie niet aanstonds is bepaald, kan die bepaalbaarheid door onderling overleg wel later worden verkregen.

### **De prestaties van de Belastingdienst**

#### **1. Afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle**

De eerste prestatie is erop gericht om de vorm en intensiteit van het toezicht af te stemmen op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle. De horizontaaltoezichtvorm wijkt opvallend af van het traditionele belastingtoezicht; het accent van het toezicht is verschoven van het eind van de keten van fiscaal relevante handeling tot aanslag naar het begin. Meent de belastingplichtige over een kwalificerend intern en fiscaal beheersingssysteem te beschikken en past de Belastingdienst de vorm van het toezicht niet aan van controle achteraf naar overleg vooraf, dan meen ik dat het mogelijk moet zijn om dit verschil bij de (civiele) rechter duidelijk te maken. Ten aanzien van belastingplichtigen die transparant zijn en actuele informatie delen, geeft de Belastingdienst aan de intensiteit van het toezicht te zullen aanpassen en zijn werkzaamheden te reduceren, waardoor de frequentie waarin aangiften worden getoetst aanzienlijk lager zal zijn dan voor belastingplichtigen die niet onder horizontaal toezicht vallen.<sup>98</sup> Voor wat betreft de intensiteit van het toezicht moet het mogelijk zijn om, aan de hand van de frequentie waarmee belastingplichtigen geconfronteerd worden met toetsing van hun aangiften of het stellen van vragen daarover, duidelijk te maken dat de werkzaamheden door de Belastingdienst niet gereduceerd zijn. Voor zover de prestatie niet aanstonds is bepaald, kan die bepaalbaarheid – eventueel door (civiel)rechterlijke tussenkomst – later worden verkregen.

#### **2. Zorgdragen voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven**

De tweede prestatie is gericht op het zorgdragen voor tijdige uitbetaling van belastingteruggaven. Deze verplichting volgt uit de fiscale wet en gepubliceerd beleid en is niet anders dan onder het traditionele belastingtoezicht. Het invorderen van rijksbelastingen impliceert tevens het terugbetalen ervan.<sup>99</sup> De reguliere betalingstermijn van zes weken is ook van toepassing bij uitbetaling van belastingteruggaven.<sup>100</sup> De belastingplichtige komt geen publiekrechtelijke bevoegdheden tot aanmaning en betekening van een dwangbevel toe. De belastingplichtige dient de Belastingdienst, althans de Staat, voor de civiele rechter te dagen

om nakoming van de betalingsverplichting te vorderen. De positie van de belastingschuldige is gelijk aan die van een gewone schuldenaar.

#### **3. Het zo snel mogelijk en zo veel mogelijk in overleg geven van een visie op de rechtsgevolgen van een standpunt en het (periodiek) bespreken van relevante (fiscale) standpunten**

De derde prestatie is gericht op het zo snel mogelijk geven van een visie op de rechtsgevolgen van een standpunt en het (periodiek) bespreken van relevante (fiscale) standpunten. Een verzoek tot het geven van een visie op een standpunt kan net als onder het traditionele belastingtoezicht worden aangemerkt als een aanvraag in de zin van art. 1:3, lid 3, Awb. Art. 4:13, lid 1, Awb bepaalt dat een beschikking op aanvraag dient te worden gegeven binnen de bij wettelijk voorschrift bepaalde termijn of, bij het ontbreken van zulk een termijn, binnen een redelijke termijn na ontvangst van de aanvraag. Die redelijke termijn is in ieder geval verstreken wanneer het bestuursorgaan binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag geen beschikking heeft gegeven en geen mededeling heeft gedaan omtrent een eventuele verlenging van die termijn.<sup>101</sup> Onder horizontaal toezicht zegt de Belastingdienst toe om 'zo snel mogelijk' zijn visie te geven.<sup>102</sup> Hoewel de Belastingdienst onder horizontaal toezicht volgens de *Leidraad* nog uiterlijk bij de indiening van de aangifte zijn visie op de rechtsgevolgen kan geven<sup>103</sup>, meen ik dat – in een algemene beleidsstreven om Awb-conform te werken<sup>104</sup> – de belastingplichtige ten minste onder horizontaal toezicht mag verwachten dat de Belastingdienst de termijn van art. 4:13 Awb in acht neemt. Wanneer 'zo snel mogelijk' is hangt voorts af van de omstandigheden. Waar een reactietermijn van acht weken op een vraag of bijvoorbeeld een liquidatieverlies verrekenbaar is (art. 13d Wet VPB 1969) voldoende kan zijn, kan dat voor een vraag of op een aanstaande investering de deelnemingsvrijstelling van toepassing is (art. 13 Wet VPB 1969), (veel) te kort zijn. Naar een redelijke uitleg van de convenantverplichting mag de belastingplichtige mijns inziens verwachten dat de Belastingdienst het geven van zijn visie op de rechtsgevolgen niet onnodig uitstelt. Hoewel de termijn voor het 'zo snel mogelijk' geven van een visie op de rechtsgevolgen niet

<sup>101</sup> Art. 4:13, lid 2 en 3, Awb.

<sup>102</sup> Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 7.

<sup>103</sup> Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

<sup>104</sup> Voorschrift Algemene wet bestuursrecht 1997 ('Voorschrift Awb'), besluit van 21 juli 1997, nr. AFZ97/2526M, *Stcrt.* 1997, 138, par. 1.7 voor het streven Awb-conform te werken. Met ingang van 15 februari 2007 is het Voorschrift awb vervangen door het beknoptere BFB, nr. CPP2006/2210M, *Stcrt.* 2007, 39. In de inleiding van het BFB (par. 1) geeft de staatssecretaris aan de Awb voldoende bekend te veronderstellen en het niet langer noodzakelijk te vinden uitvoerige uitleg te geven zoals in het Voorschrift Awb. Hoewel het Voorschrift Awb niet meer geldig is, leid ik uit de toelichting door de staatssecretaris af dat niet is beoogd de uitvoeringspraktijk te veranderen, maar slechts de uitleg daarvan in gepubliceerd beleid.

<sup>98</sup> Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 41.

<sup>99</sup> Art. 2, lid 2, onderdeel e, IW 1990.

<sup>100</sup> Art. 9, lid 1, IW 1990. Zie ook art. 9, lid 6, *Leidraad* invordering 2008: de ontvanger is niet in verzuim met de uitbetaling van een belastingteruggaaf zolang die binnen de betalingstermijn plaatsvindt.

aanstonds is bepaald, kan die bepaalbaarheid door onderling overleg wel later worden verkregen.

De prestatie om (fiscaal) relevante standpunten, die vanuit de optiek van de Belastingdienst een verschil van inzicht kunnen opleveren, (periodiek) met belastingplichtige te bespreken, merk ik aan als informatieplicht voor de Belastingdienst. Het traditionele belastingtoezicht kent deze verplichting niet. De uitleg in het convenant dat het gaat om standpunten waarover verschil van inzicht kan ontstaan, door bijvoorbeeld verschil in duiding van feiten of wetsinterpretatie, biedt naar mijn mening voldoende aanknopingspunten om te beoordelen welke standpunten de Belastingdienst zou moeten bespreken. Ook het geheel of grotendeels uitblijven van overleg valt – desnoods bij de (civiele) rechter – duidelijk te maken. Voor zover de prestatie niet aanstonds is bepaald, kan die bepaalbaarheid – eventueel door (civiel) rechterlijke tussenkomst – later worden verkregen.

*4. Het bevorderen van werken in de actualiteit, door aanslagen zo spoedig mogelijk na indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met de belastingplichtige vast te stellen en door toe te lichten en uit te leggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd, waarbij de termijn voor beantwoording in onderling overleg wordt vastgesteld*

De vierde prestatie is erop gericht het werken in de actualiteit te bevorderen. De verplichting om de aanslag vast te stellen volgt net als onder het traditionele belastingtoezicht uit de belastingwet.<sup>105</sup> De wettelijke termijn voor het opleggen van de aanslag vervalt na verloop van drie jaren na ontstaan van de belastingschuld, eventueel verlengd met voor de indiening van de aangifte verleend uitstel. Op grond van het convenant is de Belastingdienst gehouden om de belastingaanslag 'zo spoedig mogelijk' na indiening van de aangifte op te leggen. Hoewel het doen van aangifte naar zijn aard kan worden aangemerkt als een aanvraag in de zin van art. 1:3, lid 3, Awb, denkt de fiscale wetgever hier anders over en kwalificeert het opleggen van de aanslag niet als een beschikking op aanvraag, maar als een ambtshalve beschikking.<sup>106</sup> Ondanks dat de Belastingdienst volgens de wet een termijn van drie jaren heeft om de aanslag definitief vast te stellen, meen ik dat in een algemeen beleidsstreven om Awb-conform te werken, de belastingplichtige onder horizontaal toezicht mag verwachten dat de Belastingdienst de termijn van art. 4:13 Awb in acht neemt. Wanneer 'zo spoedig mogelijk' is, hangt voorts af van de omstandigheden. Omdat onder horizontaal toezicht (fiscaal) relevante standpunten vooraf besproken worden, bevat de aangifte in principe geen verrassingen en wordt de aanslag volgens de *Leidraad* direct vastgesteld.<sup>107</sup> Als er nog vragen zijn, bespreekt

de Belastingdienst die met belastingplichtige. Dit kan tot nadere onderbouwing van de ingenomen standpunten leiden, waardoor de aanslag niet direct kan worden opgelegd. Zonder vragen over de aangifte is 'zo spoedig mogelijk' direct na indiening van de aangifte en met vragen lijkt een (eventueel verlengbare) termijn van acht weken redelijk. Naar een redelijke uitleg van de convenantverplichting mag de belastingplichtige mijns inziens verwachten dat de Belastingdienst het opleggen van de (definitieve) aanslag niet onnodig uitstelt. Voor zover de termijn op grond van het convenant niet aanstonds is bepaald, kan die bepaalbaarheid door onderling overleg later worden verkregen.

De prestatie om toe te lichten en uit te leggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd is niet anders dan onder het traditionele belastingtoezicht, op grond waarvan de Belastingdienst ook moet toelichten en uitleggen dat gevraagde informatie op zichzelf beschouwd van belang kan zijn voor de belastingheffing van de betrokken belastingplichtige.<sup>108</sup> Daartoe dient het verzoek duidelijk en concreet te zijn, zodat de belastingplichtige weet wat wordt verlangd en waarom.<sup>109</sup> Wel anders dan onder het traditionele belastingtoezicht is het in overleg vaststellen van de termijn voor beantwoording van de gevraagde informatie. Op grond van het traditionele belastingtoezicht bepaalt de inspecteur de termijn.<sup>110</sup> Voor zover die termijn op grond van het convenant niet aanstonds is bepaald, kan die bepaalbaarheid door onderling overleg later worden verkregen.

Op grond van het voorgaande meen ik dat zowel de prestaties van de belastingplichtige als van de Belastingdienst bepaalbaar zijn en voor zover ze niet aanstonds zijn bepaald, meen ik dat de convenantafspraken voldoende aanknopingspunten bieden om – desnoods door tussenkomst van de (civiele) rechter – nader te worden vastgesteld.

#### 4.6. Zijn de convenantafspraken afdwingbaar?

De zesde vraag die ik beantwoord is of de convenantafspraken afdwingbaar zijn. Zijn ze afdwingbaar, dan is er sprake van een algemeen of wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst. Zijn ze niet afdwingbaar, dan is er sprake van een *gentlemen's agreement*. Afdwingbaar betekent dat de ene partij jegens de ander rechtsbescherming geniet, doordat

<sup>105</sup> Art. 11 AWR.

<sup>106</sup> Art. 8, lid 3, AWR. Zie ook Voorschrift Awb, par. 2.4.4.

<sup>107</sup> Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 41.

<sup>108</sup> Art. 47 AWR. Zie ook HR 8 januari 1986, nr. 23.034, *BNB* 1986/128: 'Voor de aanwezigheid van een belang in vorenbedoelde zin is slechts vereist dat het gevraagde op zichzelf beschouwd van belang kan zijn voor de belastingheffing van de betrokken belastingplichtige.'

<sup>109</sup> HR 21 maart 2008, nr. 43.966, *NTFR* 2008/617, *BNB* 2008/206: 'Het toezenden van een concept-controlerapport waarbij gelegenheid wordt gegeven daarop te reageren, kan niet worden aangemerkt als een verzoek bedoeld in artikel 47, lid 1, aanhef, AWR.'

<sup>110</sup> Art. 49 AWR.

met behulp van rechterlijke tussenkomst op directe (door executie van goederen) dan wel indirecte wijze (door schadevergoeding of vaststelling van een dwangsom) rechtsdwang kan worden uitgeoefend.<sup>111</sup>

Het convenant is opgesteld in een gebruikelijke contractvorm. De tekst van het convenant geeft geen aanleiding te veronderstellen dat partijen rechterlijke tussenkomst hebben willen uitsluiten. Uit de bepaling dat rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zonder enige beperking van toepassing zijn en blijven, kan worden afgeleid dat partijen in ieder geval voor bestaande rechten en verplichtingen rechterlijke tussenkomst niet hebben willen uitsluiten. Voor zover verplichtingen van de Belastingdienst zijn opgenomen in de *Leidraad* of ander gepubliceerd beleid, zijn ze via bezwaar en beroep afdwingbaar.<sup>112</sup> Naar mijn mening hebben partijen aan het convenant geen juridische afdwingbaarheid willen onthouden en kunnen alle middelen rechtens worden ingezet om de andere partij tot nakoming van gemaakte afspraken te dwingen. De *gentlemen's agreement* valt af.

#### 4.7. Zijn de convenantafspraken wederkerig?

De zevende en laatste vraag die ik beantwoord is of de convenantafspraken wederkerig zijn. Afspraken zijn wederkerig als elk van beide partijen een verbintenis op zich neemt ter verkrijging van de prestatie waartoe de andere partij zich jegens haar verbindt.<sup>113</sup> Is er sprake van een ruilkarakter ('voor wat hoort wat') dan is de overeenkomst volmaakt wederkerig. Heeft een partij zich niet verbonden ter verkrijging van een door haar daartegenover bedongen vordering op de wederpartij, maar bestaat er wel een nauwe samenhang tussen de over en weer te verrichten prestaties, dan is er sprake van een onvolmaakt wederkerige overeenkomst.<sup>114</sup> Op beide overeenkomsten zijn evenwel de bepalingen omtrent wederkerige privaatrechtelijke overeenkomsten van toepassing.

De convenantafspraken kunnen zoals eerder aangegeven worden onderverdeeld in vier categorieën:

1. afspraken gericht op de realisering van toezicht op maat;
2. afspraken gericht op de actualisering van de fiscale invordering;
3. afspraken gericht op de actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige, én

4. afspraken gericht op de actualisering van het proces van belastingheffing.

In de eerste categorie verbindt de belastingplichtige zich om zorg te dragen voor een deugdelijk intern en fiscaal beheersingssysteem en de Belastingdienst om de intensiteit en vorm van het toezicht daarop af te stemmen. In de tweede categorie verbindt de belastingplichtige zich zorg te dragen voor tijdige betaling van belastingschulden en de Belastingdienst tot tijdige uitbetaling van belastingteruggaven. In de derde categorie verbindt de belastingplichtige zich om ingenomen of in te nemen fiscale standpunten zo snel mogelijk voor te leggen en de Belastingdienst om daar zo snel mogelijk een visie op te geven en relevante standpunten te bespreken. In de vierde categorie verbindt de belastingplichtige zich om het werken in de actualiteit te bevorderen door actuele aangifte-indiening en informatieverschaffing, en de Belastingdienst door actuele aanslagoplegging en toelichting van informatieverzoeken.

De convenantafspraken zijn op elkaar afgestemd en dragen naar mijn mening een ruilkarakter: 'Als ik mijn interne en fiscale beheersing op orde heb, moet jij het toezicht daarop afstemmen. Als ik een standpunt voorleg, moet jij een visie geven. Als ik mijn aangifte snel indien, moet jij snel een aanslag opleggen'.<sup>115</sup> Er is naar mijn mening sprake van een volmaakt wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst in de zin van art. 6:261, lid 1, BW.

#### 5. De betekenis voor de toepassing in de rechtspraktijk

Kwalificatie van het convenant als wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst betekent niet automatisch dat de civiele rechter bevoegd is over convenantgeschillen te oordelen. Hoofregel is dat als een publiekrechtelijke weg openstaat, de belastingplichtige die (eerst) moet bewandelen.<sup>116</sup> Uitzondering vormt de situatie waarin de publiekrechtelijke weg met onvoldoende waarborgen is omkleed of onvoldoende rechtsbescherming biedt.<sup>117</sup> Met onvoldoende waarborgen omkleed is de weg waar alleen bezwaar kan worden ingesteld en de instelling van beroep – en dus de tussenkomst van een onafhankelijke rechter – is uitgesloten.<sup>118</sup> Onvoldoende rechtsbescherming biedt

<sup>111</sup> Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-I\* 2012/14.

<sup>112</sup> Art. 79 RO. Zie ook HR 28 maart 1990, nr. 25.668, *BNB* 1990/194.

<sup>113</sup> Art. 6:261, lid 1, BW. Zie ook Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-I\*, commentaar op artikel 261 Boek 6 BW.

<sup>114</sup> Art. 6:261, lid 2, BW. Zie ook Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-I\*, commentaar op artikel 261 Boek 6 BW.

<sup>115</sup> De wederkerigheid van het tijdig betalen van belastingschulden en het dito uitbetalen van belastingteruggaven is niet anders dan onder het traditionele belastingtoezicht.

<sup>116</sup> Zie HR 6 december 1985, nr. 12.537, *NJ* 1986, 359 (Bodilj/Den Haag), waarin de Hoge Raad oordeelde dat de mogelijkheid tot het verkrijgen van een onverwijldde voorziening op basis van het publiekrecht, in de weg staat aan de toewijzing van een vordering tot verkrijging van een voorziening bij de civiele rechter.

<sup>117</sup> Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, Reed Business, Amsterdam 2011, p. 708.

<sup>118</sup> Dit laatste komt bij belastingheffing niet voor; als het procedureel mogelijk is bezwaar in te stellen, is het ook mogelijk beroep in te stellen (art. 26a, lid 1, jo. art. 26, lid 1,

de publiekrechtelijke weg die in procedurele zin niet hetzelfde kan bieden als de privaatrechtelijke.<sup>119</sup> Voor zover de publiekrechtelijke weg niet openstaat of niet voldoet, kan de belastingplichtige zich voor aanvullende rechtsbescherming wenden tot de civiele rechter.<sup>120</sup> De civiele rechter is niet alleen bevoegd te oordelen over privaatrechtelijk handelen door de overheid, maar ook over publiekrechtelijk handelen, waartegen geen of onvoldoende rechtsmiddelen openstaan.

Bewandeling van de publiekrechtelijke weg kan door het instellen van bezwaar tegen een in de belastingwet opgenomen voor bezwaar vatbare beschikking of tegen een belastingaanslag.<sup>121</sup> De belastingwet bevat geen voor bezwaar vatbare beschikkingen die specifiek betrekking hebben op horizontaal toezicht. Het langs deze weg instellen van bezwaar is in de situatie van horizontaal toezicht niet mogelijk. Het instellen van bezwaar is wel mogelijk via de definitieve belastingaanslag waarin de toepassing van het convenant tot uitdrukking komt. Voor de ontvankelijkheid van het bezwaar moet de juistheid van de belastingaanslag ter discussie staan en inwilliging ervan leiden tot verlaging van de bij aanslag vastgestelde belastingsschuld.<sup>122</sup> Met andere woorden: de belastingplichtige moet een fiscaal belang hebben.

Voor zover de belastingplichtige in bezwaar niet het gelijk aan zijn of haar zijde heeft kunnen vinden, kan tegen de uitspraak op bezwaar beroep worden ingesteld bij de belastingkamer van de rechtbank.<sup>123</sup> Hoewel het doorlopen van de bezwaarfase hoofdregel is, kunnen partijen na een uitputtende standpuntuitwisseling in samenspraak beslissen de bezwaarfase over te slaan en rechtstreeks beroep in

te stellen bij de rechtbank.<sup>124</sup> Dit is overigens niet anders dan onder het traditionele belastingtoezicht. Ook voor de ontvankelijkheid van het beroep geldt dat de belastingplichtige een fiscaal belang moet hebben en inwilliging van het beroep tot verlaging van de belastingaanslag leidt. De belastingrechter kan de aanslag niet verhogen: door het instellen van beroep kan een belastingplichtige niet in een slechtere positie komen dan wanneer geen beroep zou zijn ingesteld (*reformatio in peius*).<sup>125</sup> Door hoger beroep of cassatie in te stellen kan de belastingplichtige wel slechter af zijn dan bij de rechtbank.<sup>126</sup> De *reformatio in peius* geldt voor belastingaanslagen en uitspraken op bezwaar, maar niet voor uitspraken van lagere rechters.

Onder horizontaal toezicht kan een belastingplichtige fiscaal belang hebben bij het instellen van beroep als partijen verdeeld zijn over de duiding van feiten of wetsinterpretatie en gezamenlijk het oordeel van de rechter wensen (*agree to disagree*).<sup>127</sup> De belastingplichtige dient zijn convenantangifte naar eigen inzichten in, waarna de Belastingdienst naar zijn inzichten de belastingaanslag oplegt. Voor zover nadere uitwisseling van standpunten tijdens de bezwaarfase weinig kan toevoegen, kunnen partijen afstemmen rechtstreeks in beroep te gaan. Een belastingplichtige kan ook fiscaal belang hebben in de situatie dat de Belastingdienst een onwelgevallige visie op de rechtsgevolgen van een voorgelegd standpunt heeft gegeven. Tegen de definitieve aanslag waarin de visie tot uitdrukking komt kan, eventueel na bezwaar, beroep worden ingesteld bij de belastingkamer van de rechtbank.<sup>128</sup>

Voor een succesvolle bewandeling van de publiekrechtelijke weg is het dus, net als onder het traditionele belastingtoezicht, van belang (tijdig) bezwaar in te stellen tegen de belastingaanslag waarin de toepassing van het convenant tot uitdrukking komt en te onderbouwen dat inwilliging van het bezwaar, of eventueel beroep, resulteert in een verlaging van de bij aanslag vastgestelde belastingsschuld.

AWR). Wel komt het voor bij de invordering van belastingen; het administratieve beroep bij de directeur van de Belastingdienst na afwijzing van een verzoek om uitstel van betaling (art. 27 Leidraad invordering 2008) is geen beroep bij een onafhankelijke rechter.

119 HR 28 februari 1992, nr. 14.635, *NJ* 1992, 687: '(...) Wel dient de eiser door de burgerlijke rechter niet ontvankelijk te worden verklaard, wanneer, kort gezegd, de administratieve rechter voldoende rechtsbescherming biedt (...)'. Zie ook HR 25 november 1977, nr. 11.196, *NJ* 1978, 255 (Plassenschap Loosdrecht), waarin de Hoge Raad oordeelde dat de publiekrechtelijke weg niet zo onvoldoende rechtsbescherming bood dat daarnaast een taak voor de burgerlijke rechter overbleef. Zie verder HR 21 april 2006, nr. C04/300HR, ECLI:NL:HR:2006:AU4548, *NJ* 2006, 271 over de bevoegdheidsverdeling tussen burgerlijke en belastingrechter inzake het oordeel over een fiscale vaststellingsovereenkomst.

120 Art. 112, lid 2, GW. Bij twijfel of de publiekrechtelijke weg voldoet, kan ter behoud van rechten formeel bezwaar worden ingesteld. Formeel bezwaar instellen betekent dat al wel bezwaar wordt ingesteld, maar dat de motivering later – wanneer de civielrechtelijke weg onverhoopt niet open blijkt te staan – volgt.

121 Art. 22j AWR jo. art. 6:4 Awb.

122 Af te leiden uit HR 6 oktober 1999, nr. 34.831, *BNB* 1999/401: 'Nu een aanslag van nihil is vastgesteld en de rechter in belastingzaken de aanslag niet kan verhogen heeft belanghebbende geen belang bij het door haar voorgestelde middel, aangezien het niet tot een voor haar gunstiger resultaat kan leiden.'

123 Art. 26 AWR.

124 Art. 7:1a Awb en art. 2:1.1. Besluit Beroep in Belastingzaken 2012. Na beroep bij de rechtbank kan voor zover geen discussie bestaat over de feiten, het hoger beroep worden overgeslagen en sprongcassatie bij de Hoge Raad worden ingesteld (art. 28, lid 3, AWR).

125 Zie ook HR 6 oktober 1999, nr. 34.831, *BNB* 1999/401.

126 Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 13 juni 2007, nrs. 06/00202 en 06/00203, *NTRF* 2007/1194, waarin het hof oordeelde dat opgelegde vergrijpboetes moesten worden gehandhaafd op in de boetebeschikking vastgestelde bedragen en dat de uitspraak van de rechtbank niet in stand kon blijven voor zover de boetebeschikkingen daarbij waren vermindert.

127 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 39.

128 Daarop bestaat één uitzondering: wanneer een door de Belastingdienst ingenomen standpunt onmiskenbaar onjuist of zonder grond is. In dat geval kan de rechtmatigheid van de beslissing aan de civiele rechter worden voorgelegd. HR 21 april 2006, nr. C04/300HR, ECLI:NL:HR:2006:AU4548, *NJ* 2006, 271.



Voor zover de publiekrechtelijke weg niet openstaat of niet voldoet, kan een belastingplichtige zich met een convenant-geschil wenden tot de civiele rechter. De Belastingdienst kan dat overigens ook. De kantonrechter is bevoegd te oordelen over civiele vorderingen tot en met een bedrag van € 25.000 of, voor zover de waarde (nog) niet is bepaald, indien er geen aanwijzingen zijn dat de vordering het bedrag van € 25.000 te boven gaat.<sup>129</sup> Boven het bedrag van € 25.000 is de rechtbank bevoegd. Voor de kantonrechter mogen partijen net als in het belastingrecht<sup>130</sup> 'in persoon' procederen. Bij de rechtbank geldt verplichte procesvertegenwoordiging door een advocaat<sup>131</sup> en het verschuldigde griffierecht hangt zowel bij de kantonrechter als bij de rechtbank af van de hoogte van de ingestelde vordering.<sup>132</sup>

## 6. Geschillen over de totstandkoming, nakoming en beëindiging van het convenant

De publiekrechtelijke weg staat naar mijn mening niet open voor geschillen over de totstandkoming, de nakoming en beëindiging van het convenant. Deze geschillen gaan niet over de hoogte van de belastingschuld en kunnen dan ook geen betrekking hebben op de juistheid ervan.<sup>133</sup> Voor deze geschillen zal de belastingplichtige zich tot de civiele rechter moeten wenden. De civiele vordering kan de totstandkoming van het convenant, de nakoming van gemaakte afspraken of het (niet) willen beëindigen van het convenant ten doel hebben en voor zover dat niet (meer) mogelijk is, het vergoeden van eventueel geleden schade.

Bij het instellen van een schadevergoedingsvordering is het van belang onderscheid te maken tussen een actie uit wanprestatie<sup>134</sup> en onrechtmatige daad<sup>135</sup>. Wanprestatie volgt bij niet-nakoming van afspraken uit een overeenkomst en bij onrechtmatige daad is er (nog) geen overeenkomst. Het onderscheid is van belang voor het bewijs van de onrechtmatige gedraging. Bij een actie uit wanprestatie levert een tekortkoming in de nakoming – weliswaar na vaststelling daarvan – van rechtswege een onrechtmatige gedraging op, tenzij de partij die niet nakomt aannemelijk maakt dat de tekortkoming hem of haar niet kan worden toegerekend of dat hij of zij in overmacht verkeerde.<sup>136</sup> Voor zover de niet-nakoming betrekking heeft op een resultaatverplichting<sup>137</sup> kan deze worden vastgesteld door uitblijven van het resultaat. Voor zover de niet-nakoming betrekking heeft op een inspanningsverplichting<sup>138</sup>, is het aan gedupeerde om de onvoldoende inspanning aannemelijk te maken. Ook bij een actie uit onrechtmatige daad is het aan gedupeerde om aannemelijk te maken dat de ander zich onrechtmatig heeft gedragen.<sup>139</sup> Dus zowel bij niet-nakoming van inspanningsverplichtingen als bij een actie uit onrechtmatige daad, rust op de gedupeerde een zware bewijslast.

Bij geschillen over de totstandkoming van een convenant is er nog geen overeenkomst en volgt een actie tot schadevergoeding uit onrechtmatige daad. Bij geschillen over de nakoming van een convenant is er wel een overeenkomst en volgt de actie uit wanprestatie. Bij beëindiging van een convenant door ontbinding<sup>140</sup> of opzegging<sup>141</sup> volgt een actie tot schadevergoeding eveneens uit wanprestatie. Zowel bij onrechtmatige daad als wanprestatie heeft het recht op schadevergoeding betrekking op door gedupeerde gemaakte kosten en eventueel gederfde winst.<sup>142</sup> Het derven van winst laat zich in een convenantsituatie overigens moeilijk voorstellen.<sup>143</sup> Het is bovendien aan de gedupeerde om het causale verband tussen de schadevordering en de geleden schade aannemelijk te maken.<sup>144</sup> De gedupeerde in een convenantsituatie zal zich dan ook de vraag moeten stellen wat de werkelijk geleden schade is.

Daarnaast wijkt de privaatrechtelijke positie van de overheid af van die van een gewone burger. De overheid is in zijn privaatrechtelijke handelen niet alleen gebonden aan regels van privaatrecht, maar ook aan algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>145</sup> Algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn behoorlijkeheidsnormen die de overheid in acht moet nemen in het verkeer met burgers.<sup>146</sup> Enkele beginselen zijn gecodificeerd, andere niet. De beginselen kunnen worden onderverdeeld in formele en

129 Art. 93 Rv.

130 Met uitzondering van het pleidooi in cassatie (art. 29c AWR).

131 Art. 79 Rv.

132 Zie [www.rechtspraak.nl/Procedures/Tarieven-griffierecht](http://www.rechtspraak.nl/Procedures/Tarieven-griffierecht).

133 Hier wijkt het convenant af van de fiscale vaststellingsovereenkomst (art. 7:900 BW), wat ook wordt beschouwd als privaatrechtelijke overeenkomst, maar doorgaans juist wel gaat over de hoogte van de belastingschuld. Zie Conclusie A-G Wattel 26 februari 2013, nr. 12/02793, *NTR* 2013/998, in een zaak waarin de fiscale rechter de rechtmatige opzegging van een fiscale vaststellingsovereenkomst beoordeelt.

134 Art. 6:74 BW.

135 Art. 6:162 BW.

136 Art. 6:81 BW.

137 Zoals het geven van een visie op de rechtsgevolgen.

138 Zoals het afstemmen van de intensiteit van het toezicht.

139 Art. 6:162, lid 3, BW.

140 Art. 6:265 BW.

141 Art. 6:248 BW.

142 Art. 6:96 BW.

143 Vgl. HR 25 januari 2013, nr. 11/03691, ECLI:NL:HR:2013:BY3120, waarin een belastingplichtige meende winst te derven door – als gevolg van een onder tijdsdruk afgegeven negatief standpunt van de Belastingdienst (omtrent ondernemerschap en het recht op energie-investeringsaftrek) – af te zien van een investering in windturbines, terwijl enige maanden later – toen de koopovereenkomst inmiddels ontbonden was – er alsnog een positief standpunt kwam. Door een ontbrekend causaal verband tussen het negatieve standpunt en de gederfde winst, omdat aannemelijk was dat ook wanneer geen standpunt zou zijn gegeven belastingplichtige de koopovereenkomst zou hebben ontbonden, werd aan de vergoeding van schade niet toegekomen.

144 Art. 6:98 BW.

145 Art. 3:14 BW.

146 P.G.M. Jansen, *Beginnelsen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, tweede druk, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort 2006, p. 13.

materiële beginselen van behoorlijk bestuur. De formele beginselen hebben betrekking op de procedure om tot een beslissing te komen.<sup>147</sup> De materiële op de inhoud van de beslissing.<sup>148</sup> Het verschil is van belang voor de rechtsgevolgen bij schending. Bij schending van formele beginselen is herstel vaak mogelijk zonder dat de beslissing inhoudelijk hoeft te worden aangepast,<sup>149</sup> bij schending van materiële beginselen niet.<sup>150</sup> Schending van materiële beginselen brengt voor de Belastingdienst een risico op schadevergoeding met zich mee.

#### *Geschillen over de totstandkoming van een convenant*

Het individuele convenant horizontaal toezicht komt juridisch gezien tot stand door aanbod en aanvaarding.<sup>151</sup> De Hoge Raad heeft zich meermaals uitgelaten over de vraag hoe partijen zich bij de totstandkoming van een privaatrechtelijke overeenkomst behoren te gedragen en wanneer onderhandelingen nog zonder schadevergoeding kunnen worden afgebroken. In 1957 (Baris/Riezenkamp) oordeelde de Hoge Raad dat partijen die met elkaar in onderhandeling treden over het sluiten van een overeenkomst, tot elkaar komen te staan in een bijzondere door de goede trouw beheerste rechtsverhouding, die meebrengt dat partijen hun gedrag mede moeten laten bepalen door de gerechtvaardigde belangen van de andere partij.<sup>152</sup> Het nieuw BW<sup>153</sup> spreekt niet langer over goede trouw maar over redelijkheid en billijkheid.<sup>154</sup> De eisen van redelijkheid en billijkheid zijn niet alleen van toepassing op de uitvoering van een overeenkomst, maar ook op de totstandkoming ervan.

In 1982 (Plas/Valburg) oordeelde de Hoge Raad dat bij de totstandkoming van een overeenkomst onderscheid moet worden gemaakt tussen drie fasen, waarbij vanaf de tweede fase rekening gehouden moet worden met de vergoeding van schade bij het afbreken van de onderhandelingen:<sup>155</sup>

1. de fase waarin afbreking van de onderhandelingen geoorloofd is, zonder dat een verplichting tot schadevergoeding ontstaat;

2. de fase waarin afbreking van de onderhandelingen leidt tot schade voor de gedupeerde partij in de vorm van gemaakte kosten, die afhankelijk van de feitelijke omstandigheden door de afbrekende partij moeten worden vergoed; én
3. de fase waarin partijen erop mogen vertrouwen dat een overeenkomst tot stand zal komen en afbreking van de onderhandelingen ongeoorloofd is, zonder vergoeding van door de andere partij gemaakte kosten en eventueel gederfde winst.

Voor het vertrouwen dat een overeenkomst tot stand zal komen is niet vereist dat de inhoud van de overeenkomst al precies is bepaald, maar wel dat aannemelijk is dat een overeenkomst van de soort waar partijen over onderhandelen tot stand zou zijn gekomen (VSH/Shell).<sup>156</sup> Wanneer bij een gedupeerde partij het gerechtvaardigde vertrouwen bestaat dat een overeenkomst tot stand zou zijn gekomen, betekent dat nog niet dat afbreken onder alle omstandigheden onaanvaardbaar is (MBO/Ruijters).<sup>157</sup> Er moet ook rekening gehouden worden met de mate waarin en de wijze waarop de afbrekende partij tot het ontstaan van het vertrouwen heeft bijgedragen; er kunnen ook onvoorziene omstandigheden zijn die afbreken aanvaardbaar maken. Dus de overeenkomst waarop wordt vertrouwd hoeft nog niet in alle details bepaald te zijn en er kunnen zich nog onvoorziene omstandigheden voordoen die afbreking van de onderhandelingen rechtvaardigen.

In 2005 (CBB/JPO) formuleerde de Hoge Raad een algemene maatstaf voor de beoordeling van de schadevergoedingsplicht bij het afbreken van onderhandelingen:<sup>158</sup>

‘Als maatstaf voor de beoordeling van de schadevergoedingsplicht bij afgebroken onderhandelingen heeft te gelden dat ieder van de onderhandelende partijen – die verplicht zijn hun gedrag mede door elkaars gerechtvaardigde belangen te laten bepalen – vrij is de onderhandelingen af te breken, tenzij dit op grond van het gerechtvaardigd vertrouwen van de wederpartij in het tot

147 Bijvoorbeeld het beginsel van onpartijdigheid (art. 2:4 Awb), het zorgvuldigheidsbeginsel (art. 3:2 Awb), het fairplaybeginsel en het formele motiveringsbeginsel (art. 3:47 Awb).

148 Bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel, het verbod van misbruik van bevoegdheid (art. 3:3 Awb) en het materiële motiveringsbeginsel (art. 3:46 Awb). Het gelijkheidsbeginsel is niet gecodificeerd in de Awb, maar wel als algemeen rechtsbeginsel opgenomen in art. 1 GW. Zie Jansen 2006, p. 15.

149 Herstel van geschonden formele beginselen kan zelfs achterwegen blijven als betrokkene daardoor niet in zijn belang is geschaad (art. 6:22 Awb).

150 Jansen 2006, p. 13.

151 Art. 6:217, lid 1, BW.

152 HR 15 november 1957, *NJ* 1958, 67 (Baris/Riezenkamp).

153 Ingevoerd bij wet van 2 april 1991, *Stb.* 1991, 198, inwerkingtreding 1 januari 1992.

154 Art. 6:2 BW.

155 HR 18 juni 1982, nr. 11.899, *NJ* 1983, 723 (Plas/Valburg).

156 HR 23 oktober 1987, nr. 12.999, *NJ* 1988, 1017 (VSH/Shell): ‘Er kan in een situatie als de onderhavige slechts sprake zijn van schade ter zake van het feit dat tussen partijen een zekere overeenkomst niet is tot stand gekomen, indien aannemelijk is dat bij voortzetting van de onderhandelingen een dergelijke overeenkomst tot stand gekomen zou zijn.’

157 HR 14 juni 1996, nr. 16.008, *NJ* 1997, 481 (MBO/Ruijters): ‘Ingeval bij de wederpartij van degene die de onderhandelingen over een te sluiten overeenkomst afbreekt, het gerechtvaardigde vertrouwen bestond dat die overeenkomst tot stand zou komen, behoeft dit niet onder alle omstandigheden te leiden tot de slotsom dat het afbreken onaanvaardbaar is. Rekening dient ook te worden gehouden met de mate waarin en de wijze waarop de partij die de onderhandelingen afbreekt, tot het ontstaan van dat vertrouwen heeft bijgedragen, en met de gerechtvaardigde belangen van deze partij; hierbij kan ook van belang zijn of zich in de loop van de onderhandelingen onvoorziene omstandigheden hebben voorgedaan.’

158 HR 12 augustus 2005, nr. C04/163HR, *NJ* 2005, 467.

stand komen van de overeenkomst of in verband met de andere omstandigheden van het geval onaanvaardbaar zou zijn. Daarbij dient rekening te worden gehouden met de mate waarin en de wijze waarop de partij die de onderhandelingen afbreekt tot het ontstaan van dat vertrouwen heeft bijgedragen en met de gerechtvaardigde belangen van deze partij. Hierbij kan ook van belang zijn of zich in de loop van de onderhandelingen onvoorziene omstandigheden hebben voorgedaan, terwijl in het geval onderhandelingen ondanks gewijzigde omstandigheden over een lange tijd worden voortgezet, wat betreft dit vertrouwen doorslaggevend is hoe daaromtrent ten slotte op het moment van afbreken van de onderhandelingen moet worden geoordeeld tegen de achtergrond van het gehele verloop van de onderhandelingen.

Partijen behoren zich bij de totstandkoming van een privaatrechtelijke overeenkomst dus te gedragen overeenkomstig de eisen van redelijkheid en billijkheid. Het in strijd daarmee afbreken van precontractuele onderhandelingen brengt voor de gedupeerde partij een recht op schadevergoeding uit onrechtmatige daad met zich mee. Dat geldt ook voor het afbreken van onderhandelingen over het aangaan van een individueel convenant horizontaal toezicht.<sup>159</sup> Als deze in strijd met de eisen van redelijkheid en billijkheid worden afgebroken, kan de gedupeerde partij een schadevergoedingsactie uit onrechtmatige daad instellen. Op de gedupeerde partij rust een niet licht te dragen bewijslast om niet alleen de onrechtmatige gedraging van de andere partij aannemelijk te maken, maar ook het causale verband tussen de schadevordering en de geleden schade.

Anders dan voor de belastingplichtige geldt voor de Belastingdienst dat hij in al zijn privaatrechtelijke handelen tevens gebonden is aan algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>160</sup> Het in strijd met bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel afbreken van convenantonderhandelingen kan vergoeding van schade met zich meebrengen. Het in strijd met het gelijkheidsbeginsel überhaupt niet willen aanvangen van de onderhandelingen ook. Het 'recht van de vrije jongens', wat zoveel inhoudt dat private partijen kunnen overeenkomen wat ze willen en derden dat niet aangaat, geldt niet voor de overheid.<sup>161</sup> De overheid is in al haar handelen gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en dus ook in de keuze met wie zij privaatrechtelijke overeenkomsten sluit. Het niet willen sluiten van een convenant omdat een belastingplichtige niet wordt 'vertrouwd', kan op zichzelf genomen rechtmatig zijn, maar niet zonder deugdelijke inhoudelijke motivering.<sup>162</sup> Een

belastingplichtige kan het aangaan van een convenant niet afdwingen, maar het in strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur niet aangaan van een convenant kan wel leiden tot schadevergoeding. Dus zowel het onrechtmatig afbreken van de onderhandelingen als het onrechtmatig niet aangaan daarvan, kan voor de Belastingdienst een verplichting tot schadevergoeding met zich meebrengen. Voor de belastingplichtige alleen het onrechtmatig afbreken. De belastingplichtige is vrij al dan niet convenantonderhandelingen aan te gaan. De Belastingdienst is bij deze keuze gebonden aan hogere normen van fatsoen.

#### *Geschillen over de nakoming van convenantafspraken*

Ook geschillen over de nakoming van convenantafspraken kunnen worden voorgelegd aan de civiele rechter. Komt één van de partijen haar convenantafspraken niet na, dan is de ander bevoegd de haren op te schorten.<sup>163</sup> Stelt de Belastingdienst het geven van zijn visie op een standpunt bijvoorbeeld onnodig uit, dan kan de belastingplichtige – voor zover wenselijk – het voorleggen van een volgend standpunt opschorten. Bij blijvende niet-nakoming van een convenantverplichting kan de andere partij de overeenkomst ontbinden.<sup>164</sup> Ontbinding heeft geen terugwerkende kracht<sup>165</sup>, bevrijdt partijen van wederzijdse verbintenissen<sup>166</sup> en in beginsel ontstaat een ongedaanmakingsverplichting. Dit is anders voor overeenkomsten waarbij partijen zich hebben verbonden gedurende onbepaalde tijd over en weer prestaties te verrichten.<sup>167</sup> Bij deze duurovereenkomsten werkt ontbinding slechts naar de toekomst; hetgeen is gepresteerd wordt er niet door geraakt. De term 'duurovereenkomst' is niet als zodanig in de wet opgenomen, maar volgt uit de vrijheid om onder tijdsbepaling een contract aan te gaan. Ook het voor onbepaalde tijd aangegane individueel convenant horizontaal toezicht kan worden aangemerkt als een duurovereenkomst. De gedupeerde partij kan voor zover mogelijk navordering eisen of bij geheel of gedeeltelijke onmogelijkheid daarvan vergoeding van door haar geleden schade.<sup>168</sup> Het recht op schadevergoeding ontstaat na vaststelling van de niet-nakoming en vloeit voort uit wanprestatie, waarbij het wederom aan gedupeerde is om het causale verband tussen de schadevordering en de geleden schade aannemelijk te maken.

<sup>163</sup> Art. 6:262, lid 1, BW.

<sup>164</sup> Art. 6:265, lid 1, BW. Ontbinding kan zowel buitengerechtelijk als gerechtelijk plaatsvinden. Buitengerechtelijk ontbinden kan door een schriftelijke verklaring naar de wederpartij te sturen (art. 6:267, lid 1, BW). Gerechtelijk ontbinden door een uitspraak van de rechter.

<sup>165</sup> Art. 6:269 BW.

<sup>166</sup> Art. 6:271 BW.

<sup>167</sup> E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', *MBB* 2013 nr. 1, p. 30-36, par. 5.

<sup>168</sup> Art. 6:277 BW.

<sup>159</sup> Vgl. HR 17 december 1997, nr. 32.504, *BNB* 1998/125 over het onrechtmatig afbreken van onderhandelingen over een fiscale vaststellingsovereenkomst.

<sup>160</sup> Art. 3:14 BW.

<sup>161</sup> Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male 2011, p. 402.

<sup>162</sup> Art. 3:46 Awb.

*Geschillen over de beëindiging van het convenant*

Ook geschillen over de beëindiging van het convenant kunnen worden voorgelegd aan de civiele rechter. Een overeenkomst kan bij blijvende tekortkoming worden ontbonden<sup>169</sup> of overeenkomstig de eisen van redelijkheid en billijkheid worden opgezegd<sup>170</sup>. Een actie uit schadevergoeding volgt uit wanprestatie.<sup>171</sup> Over de beëindiging van het convenant hebben partijen afgesproken dat de partij die het convenant wil beëindigen de redenen daartoe schriftelijk aan de andere partij kenbaar moet maken. Beëindiging kan met onmiddellijke ingang en buitengerechtelijk plaatsvinden, maar niet voordat mondeling overleg heeft plaatsgevonden, indien één van de partijen daar prijs op stelt. Ontbinding van het convenant werkt naar de toekomst (duurovereenkomst). Vanaf het moment van ontbinden zijn beide partijen bevrijd van de wederzijdse verplichting om prestaties te verrichten.<sup>172</sup> Het in acht nemen van een overgangstermijn is dan ook niet aan de orde.

Partijen hebben ook voorzien in de mogelijkheid tot opzegging van het convenant. De belastingplichtige kan het convenant om welke reden dan ook opzeggen, terwijl de Belastingdienst de opzegging zal moeten onderbouwen met een deugdelijke motivering.<sup>173</sup> Zouden partijen niet in de mogelijkheid van opzegging hebben voorzien, dan moet de vraag of eenzijdige opzegging mogelijk is worden beantwoord aan de hand van de eisen van redelijkheid en billijkheid in verband met alle omstandigheden van het geval.<sup>174</sup> Die omstandigheden kunnen meebrengen dat opzegging alleen mogelijk is bij de aanwezigheid van voldoende zwaarwegende gronden.<sup>175</sup> Een voldoende zwaarwegende grond kan gelegen zijn in omstandigheden die zo ernstig van aard zijn dat onbeperkte instandhouding van de overeenkomst niet kan worden verwacht<sup>176</sup>, in een

risico op reputatieschade<sup>177</sup> of in de continuïteit van de opzeggende partij.<sup>178</sup> Bij opzegging wegens zwaarwegende gronden dient een redelijke opzegtermijn in acht te worden genomen.<sup>179</sup> Dat is evenwel niet altijd noodzakelijk.<sup>180</sup> Bepalend voor de duur van de opzegtermijn is de duur van de overeenkomst, het monopolie van de opzeggende partij en het vertrouwen dat de opgezegde partij mocht hebben in voortzetting van de relatie, dan wel tijdig te worden ingelicht om alternatieve maatregelen te treffen.<sup>181</sup> Daarbij moeten wederzijdse belangen worden afgewogen, waarbij ook de aard en het gewicht van de redenen voor opzegging van belang zijn.<sup>182</sup>

Hoewel partijen in de mogelijkheid tot opzegging hebben voorzien en daarbij niet hebben afgesproken dat voor opzegging een zwaarwegende grond aanwezig moet zijn, heeft de Belastingdienst in de *Leidraad* toch aangegeven

niet hebben voorzien in een mogelijkheid van eenzijdige beëindiging daarvan door het Ziekenfonds. Dit een en ander sluit evenwel niet uit dat uit de goede trouw, bedoeld in art. 1374 lid 3 BW [thans art. 6:258 BW, *EHS*], kan voortvloeien dat de overeenkomst niettemin voor beëindiging door het Ziekenfonds vatbaar is. Daarvoor kan met name plaats zijn in geval van — niet in de overeenkomst verdisconteerde — omstandigheden van zo ernstige aard dat de arts naar de maatstaven van redelijkheid en billijkheid die in de voormelde goede trouw liggen opgesloten, geen onbeperkte instandhouding van de overeenkomst door het ziekenfonds mag verwachten. In dat geval zal, zo aan de hand van de goede trouw geen minder ingrijpende oplossing gevonden kan worden, het Ziekenfonds bevoegd zijn tot opzegging van de overeenkomst op de termijn en eventueel onder de voorwaarden, die in verband met de belangen van beide partijen redelijk zijn te achten.'

177 Zie bijvoorbeeld de voorzieningenrechter van Rechtbank Utrecht 2 september 2004, KG-nr: 181362/KGZA 04-698/EV, LJN: AQ8799 (Endstra), waarin de opzegging van financieringsrelaties omdat een bank niet geassocieerd wenste te worden met kwesties die het aanzien van de bank konden schaden, niet in strijd met de zorgvuldigheidsplicht noch met de redelijkheid en billijkheid werd geacht.

178 Zie bijvoorbeeld Rechtbank Almelo 10 mei 2006, nr. 71739 / HA ZA 05-569, ECLI:RBALM:2006:AX1494 (Eastborn). Eastborn liep een aanmerkelijke kans op substantiële daling van haar omzet en de samenhang van haar dealerorganisatie werd bedreigd. Gezien deze omstandigheden kon zij de beslissing tot opzegging volgens de rechtbank in redelijkheid nemen. Hof Arnhem 18 december 2007, nr. 2006/685, ECLI:NL:GHARN:2007:BC5311 meende echter in hoger beroep dat sprake was van een op handhaving van wederverkooprijzen gerichte opzegging en verklaarde de opzegging nietig.

179 Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-III 2010/408 onder verwijzing naar HR 23 december 1994, nr. 15.535, *NJ* 1995, 263.

180 HR 14 juni 2013, nr. 12/01625, ECLI:NL:HR:2013:BZ4163 (Beverlaap/Auping): 'De eisen van redelijkheid en billijkheid kunnen in verband met de aard en inhoud van de overeenkomst en de omstandigheden van het geval meebrengen dat opzegging slechts mogelijk is indien een voldoende zwaarwegende grond voor de opzegging bestaat. Uit diezelfde eisen kan, eveneens in verband met de aard en inhoud van de overeenkomst en de omstandigheden van het geval, voortvloeien dat een bepaalde opzegtermijn in acht moet worden genomen of dat de opzegging gepaard moet gaan met het aanbod tot betaling van een (schade)vergoeding.'

181 Hof Den Bosch 21 februari 2006, nr. C0400260/HE, *NJF* 2006, 309, par. 4.4.2.

182 HR 21 april 1995, nr. 15.626, *NJ* 1995, 437, waarin de Hoge Raad oordeelde dat voor de bepaling van de duur van de opzegtermijn, wederzijdse belangen van partijen moeten worden afgewogen en daarbij ook de aard en het gewicht van de redenen voor opzegging van belang zijn.

169 Art. 6:265, lid 1, BW.

170 Art. 6:248, lid 1, BW.

171 Art. 6:74 BW.

172 Art. 6:271 BW.

173 Art. 3:46 Awb.

174 Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-III 2010/408. Zie ook HR 3 december 1999, nr. C98/156HR, LJN: AA3821, *NJ* 2000, 120 (Latour/De Bruijn): 'Bij gebreke van een wettelijke of contractuele regeling daaromtrent zal de vraag of de opzegging in een concreet geval het beoogde rechtsgevolg heeft gehad, beantwoord moeten worden aan de hand van de redelijkheid en billijkheid in verband met de omstandigheden van dat geval. Ook indien uit de aard van een specifieke distributieovereenkomst zou volgen dat zij in beginsel zonder meer opzegbaar is, kunnen de eisen van redelijkheid en billijkheid in verband met de concrete omstandigheden van het geval meebrengen dat opzegging slechts tot beëindiging van de overeenkomst leidt indien een voldoende zwaarwegende grond voor opzegging bestaat.'

175 HR 28 oktober 2011, nr. 10/00299, ECLI:NL:HR:2011:BQ9854, *NJ* 2012, 685 (Stedin/Ronde Venen): 'In een geval als dit brengen (...) de eisen van redelijkheid en billijkheid niet mee dat de Gemeente, (...) een zwaarwegende grond voor de opzegging dient te hebben.'

176 HR 16 december 1977, *NJ* 1978, 156: 'Uit het bestreden vonnis blijkt voorts dat partijen de onderhavige overeenkomst niet voor een bepaalde duur hebben gesloten en

als uitgangspunt te nemen dat alleen onder zwaarwegende omstandigheden wordt opgezegd.<sup>183</sup> Gelet op dit streven dient de Belastingdienst er rekening mee te houden dat afhankelijk van de omstandigheden waaronder wordt opgezegd een redelijke opzegtermijn in acht genomen moet worden. Afweging van wederzijdse belangen kan er bijvoorbeeld toe leiden dat het belang van een belastingplichtige om een bepaald belastingjaar overeenkomstig de uitgangspunten van horizontaal toezicht af te handelen, inachtneming van een opzegtermijn rechtvaardigt. Naast de gebondenheid aan het eigen beleid dient de Belastingdienst bovendien rekening te houden met algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Opzegging wegens omstandigheden die zo ernstig van aard zijn dat onbeperkte instandhouding van het convenant niet kan worden verwacht – bijvoorbeeld omdat ‘er geen vertrouwen meer is’ – kan op zichzelf genomen rechtmatig zijn, maar niet zonder deugdelijke inhoudelijke motivering van de beslissing daartoe.<sup>184</sup>

Een belastingplichtige kan dus om welke reden dan ook met onmiddellijke ingang opzeggen, terwijl de Belastingdienst in zijn streven alleen op grond van zwaarwegende omstandigheden op te zeggen, afhankelijk van die omstandigheden rekening moet houden met een redelijke opzegtermijn en de redenen van opzegging niet alleen aan de belastingplichtige kenbaar moet maken, maar ook moet voorzien van een deugdelijke onderbouwing. De fatsoensnorm bij opzegging ligt voor de Belastingdienst hoger dan voor de belastingplichtige.

## 7. Conclusie

Het individueel convenant horizontaal toezicht is een ter vervulling van de publieke taak door de Belastingdienst gesloten privaatrechtelijke overeenkomst. De overeenkomst kan worden aangemerkt als een wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst (art. 6:261, lid 1, BW). Er is sprake van meerszijdige rechtshandelingen, waarbij de Belastingdienst en belastingplichtigen verbintenissen aangaan die kunnen worden aangemerkt als bepaalde, afdwingbare en wederkerige prestaties. Kwalificatie als wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst betekent niet automatisch dat de civiele rechter bevoegd is over convenantgeschillen te oordelen. Voor zover een met voldoende waarborgen en rechtsbescherming omklede publiekrechtelijke weg openstaat, dient de belastingplichtige die (eerst) te bewandelen. De publiekrechtelijke weg staat slechts open voor zover de toepassing van het convenant in de belastingaanslag tot uitdrukking komt en inwilliging van bezwaar of beroep leidt tot verlaging van de vastgestelde belastingschuld. Voor zover de publiekrechtelijke weg niet openstaat of niet voldoet, kan de

belastingplichtige zich voor aanvullende rechtsbescherming wenden tot de civiele rechter. Geschillen over het aangaan, de nakoming en beëindiging van het convenant komen niet tot uitdrukking in de belastingaanslag en lenen zich derhalve niet voor bewandeling van de publiekrechtelijke weg. Onrechtmatige afbreking van convenantonderhandelingen kan voor beide partijen een verplichting tot schadevergoeding uit onrechtmatige daad met zich meebrengen. Het onrechtmatig niet aangaan ervan door de Belastingdienst ook. Blijvende tekortkoming in de nakoming van conventafspraken, kan voor beide partijen resulteren in de vergoeding van schade uit wanprestatie. Blijvende tekortkoming kan ook resulteren in ontbinding van de overeenkomst, welke overeenkomstig de eisen van redelijkheid en billijkheid ook kan worden opgezegd. De Belastingdienst is in al zijn privaatrechtelijke handelen tevens gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en gepubliceerd beleid. Belastingplichtigen mogen ook bij behartiging van publiekrechtelijke belangen langs privaatrechtelijke weg verwachten dat de Belastingdienst zich gedraagt zoals het een behoorlijk handelende overheid betaamt: de lat voor privaatrechtelijk fatsoen ligt voor de Belastingdienst hoger dan voor ‘de vrije jongens’.

<sup>183</sup> Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 27.

<sup>184</sup> Art. 3:46 Awb.